

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Tom II

Procedury podatkowe
Art. 120–344

redakcja naukowa Leonard Etel

Rafał Dowgier, Piotr Pietrasz, Mariusz Popławski
Sławomir Presnarowicz, Wojciech Stachurski, Krzysztof Teszner

KOMENTARZE

ORDYNACJA PODATKOWA

Komentarz

Tom II

**Procedury podatkowe
Art. 120–344**

redakcja naukowa Leonard Etel

Rafał Dowgier, Piotr Pietrasz, Mariusz Popławski
Sławomir Presnarowicz, Wojciech Stachurski, Krzysztof Teszner

KOMENTARZE

Stan prawny na 1 marca 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne komentarze do artykułów napisali:

Rafał Dowgier – art. 171a, 272–280

Piotr Pietrasz – art. 130–138, 139–171, 172–200, 201–206

Mariusz Popławski – art. 281–292

Sławomir Presnarowicz – art. 120–129, 200a–200d, 207–246, 258–271

Wojciech Stachurski – art. 138a–138o, 293–305

Krzysztof Teszner – art. 247–256, 305p–344

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8286-416-8

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	45
Wprowadzenie	53
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa	55
Dział IV	
Postępowanie podatkowe	57
Rozdział 1	
Zasady ogólne	57
Art. 120. [Zasada legalności i praworządności]	57
1. Pojęcie zasad ogólnych postępowania podatkowego	57
2. Istota zasady legalizmu i praworządności	58
3. Pojęcie przepisów prawa	59
4. Reguły rozstrzygania obowiązujące organy podatkowe i sądy	60
5. Skutki prawne naruszenia zasady legalizmu i praworządności	63
Art. 121. [Zasada postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zasada udzielania informacji]	63
1. Ogólne pojęcie zaufania	63
2. Rozumienie zasady budzenia zaufania do organów podatkowych w orzecznictwie sądowym	64
3. Zasada udzielania informacji w ujęciu historycznym	67
4. Pojęcie udzielania informacji	67
5. Udzielanie informacji wyłącznie stronom i ich pełnomocnikom, przedstawicielom	68
Art. 122. [Zasada prawdy obiektywnej]	68
1. Istota zasady prawdy obiektywnej	69
2. Ciężar dowodzenia a zasada prawdy obiektywnej	69
3. Zasada prawdy obiektywnej w orzecznictwie sądowym	70
Art. 123. [Zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania]	72
1. Istota zasady czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania	73

2.	Pojęcie zapewnienia stronom czynnego udziału	73
3.	Sformułowanie „w każdym stadium postępowania”	74
4.	Wyjątek od zasady czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania	74
5.	Skutki prawne niezachowania zasady czynnego udziału stron w postępowaniu	75
6.	Orzecznictwo sądowe odnoszące się do zasady czynnego udziału stron	75
Art. 124.	[Zasada przekonywania stron]	77
1.	Istota zasady przekonywania stron	77
2.	Działania bez stosowania środków przymusu	78
Art. 125.	[Zasada szybkości i prostoty postępowania]	79
1.	Działania wnikliwe i proste	80
2.	Działania szybkie oraz załatwianie sprawy niezwłoczne	80
Art. 126.	[Zasada pisemności (sposobów załatwiania spraw podatkowych)]	83
1.	Istota zasady pisemności. Sposoby załatwiania spraw podatkowych	83
2.	Zasada pisemności w ujęciu historycznym	84
3.	Załatwianie spraw podatkowych w postaci papierowej	85
4.	Załatwianie spraw podatkowych w postaci elektronicznej	86
4.1.	Załatwianie spraw podatkowych poprzez opatrzenie pism podpisami lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną	86
4.2.	Załatwianie spraw podatkowych z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie i opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną	88
4.3.	Załatwianie spraw podatkowych z wykorzystaniem usług online	88
5.	Pisma kierowane do organów podatkowych	89
6.	Wyjątek od zasady pisemności (sposobów załatwiania spraw podatkowych)	89
Art. 127.	[Zasada dwuinstancyjności]	90
1.	Istota zasady dwuinstancyjności	90
2.	Skutki prawne naruszenia zasady dwuinstancyjności	93
3.	Wyjątek od zasady dwuinstancyjności	93
Art. 128.	[Zasada trwałości decyzji ostatecznych]	94
1.	Istota zasady trwałości decyzji ostatecznych	94
2.	Realizacja zasady trwałości decyzji ostatecznych	95
3.	Wyjątki od zasady trwałości decyzji ostatecznych	95
Art. 129.	[Zasada jawności postępowania]	96
Rozdział 2		
Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego		98
Art. 130.	[Przesłanki wyłączenia pracownika organu podatkowego]	98
1.	Uwagi ogólne	99

2.	Osoby podlegające wyłączeniu	100
3.	Charakter czynności, w odniesieniu do których pracownik podlega wyłączeniu	100
4.	Zakres postępowań, w których wyłączenie znajduje zastosowanie	100
5.	Przesłanki wyłączenia pracownika z mocy prawa	101
6.	Wyłączenie pracownika na wniosek lub z urzędu	108
7.	Forma rozstrzygnięcia o wyłączeniu	108
8.	Skutki wyłączenia pracownika	109
9.	Następstwa naruszenia przepisów o wyłączeniu	110
Art. 131.	[Przesłanki wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego]	111
1.	Uwagi ogólne	111
2.	Przesłanki wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego	112
3.	Skutki wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego	113
Art. 131a.	[Wyłączenie naczelnika urzędu celno-skarbowego]	113
Art. 131b.	[Forma wyznaczenia organu podatkowego]	114
Art. 132.	[Przesłanki wyłączenia wójta, burmistrza, prezydenta miasta]	114
1.	Uwagi ogólne	114
2.	Przesłanki wyłączenia	115
3.	Skutki wyłączenia	116
Art. 132a.	[Ustanie małżeństwa, przysposobienia, opieki i kurateli a wyłączenie organu]	116
1.	Uwagi ogólne	116
2.	Zakres zastosowania przepisu	116
 Rozdział 3		
Strona		117
Art. 133.	[Definicja funkcjonalna strony]	117
1.	Pojęcie strony	118
2.	Strona w znaczeniu procesowym	119
3.	Podmioty mogące być stroną	120
4.	Wadliwość konstrukcji strony postępowania podatkowego ujętej w art. 133 § 2a i 2b o.p.	120
5.	Małżonkowie jako strona postępowania	122
6.	Spółka cywilna jako strona postępowania	123
7.	Strona postępowania w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich w przypadku rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej	123
8.	Strona postępowania w przypadku solidarnego obowiązku podatkowego	123
9.	Osoba trzecia jako strona w postępowaniu prowadzonym wobec podatnika	124
10.	Podatnik jako strona w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności płatnika	125

11. Strona postępowania w przypadku solidarnej odpowiedzialności członków zarządu	125
12. Strona postępowania w przypadku przedsiębiorstwa w spadku	126
13. Zarządca sukcesyjny oraz zarządca faktyczny, jako strona postępowania podatkowego	126
Art. 133a. [Działanie organizacji społecznej w sprawie podatnika]	127
1. Uwagi ogólne	127
2. Pojęcie organizacji społecznej	128
3. Zakres żądania organizacji społecznej	129
4. Przesłanki uzyskania przez organizację społeczną praw strony	129
5. Rozstrzygnięcie o uznaniu żądania organizacji społecznej	132
6. Uprawnienia organizacji społecznej	132
7. Inne podmioty na prawach strony	133
Art. 134. (uchylony).	134
Art. 135. [Zdolność prawna i zdolność do czynności prawnych]	134
1. Zdolność prawna i zdolność do czynności prawnych	134
2. Odrębności w zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych w sprawach podatkowych	134
3. Zdolność procesowa osoby fizycznej i jej reprezentowanie w postępowaniu podatkowym	135
4. Zdolność procesowa oraz reprezentacja osoby prawnej, a także jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej	136
5. Zdolność postulacyjna na gruncie prawa podatkowego	137
6. Upadły jako strona postępowania podatkowego	138
7. Zdolność procesowa przedsiębiorstwa w spadku oraz jego reprezentacja	141
Art. 136–137. (uchylone).	142
Art. 138. [Wyznaczenie przedstawiciela, ustanowienie kuratora]	142
1. Uwagi ogólne	142
2. Kurator dla osoby niezdolnej do czynności prawnych	142
3. Kurator dla osoby nieobecnej	143
4. Kurator osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej	145
5. Kurator jako pełnomocnik ogólny strony	146
Rozdział 3a	
Pełnomocnictwo	147
Art. 138a. [Działanie przez pełnomocnika]	147
1. Pełnomocnictwo w sprawach podatkowych – ewolucja regulacji prawnych	147
2. Istota i rodzaje pełnomocnictw w sprawach podatkowych	148
3. Prawo strony do działania przez pełnomocnika	150
4. Czynności wymagające osobistego działania strony	151

	5. Skutki pominięcia pełnomocnika przez organ	152
	6. Uwierzytelnianie odpisów pełnomocnictwa przez profesjonalnych pełnomocników	153
	7. Urzędowe poświadczenie podpisu strony	155
Art. 138b.	[Pełnomocnik]	156
	1. Osoba mogąca być pełnomocnikiem	156
	2. Agent celny w postępowaniu podatkowym	158
	3. Pełnomocnictwo domniemane	158
Art. 138c.	[Elementy pełnomocnictwa]	160
	1. Wymogi formalne pełnomocnictwa	160
	2. Uzupełnienie braków formalnych pełnomocnictwa	162
Art. 138d.	[Pełnomocnictwo ogólne]	165
	1. Zakres pełnomocnictwa ogólnego	166
	2. Kurator jako pełnomocnik ogólny	168
	3. Forma pełnomocnictwa ogólnego	169
	4. Zgłoszenie pełnomocnictwa ogólnego	170
Art. 138e.	[Pełnomocnictwo szczególne]	171
	1. Zakres pełnomocnictwa szczególnego	171
	2. Formy pełnomocnictwa szczególnego	174
Art. 138f.	[Pełnomocnictwo do doręczeń]	175
	1. Ewolucja regulacji prawnej	176
	2. Obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń	176
	3. Skutki braku pełnomocnika do doręczeń	178
	4. Stosowanie przepisów dotyczących pełnomocnictwa szczególnego	178
Art. 138g.	[Wielość pełnomocników]	179
Art. 138h.	[Wydruk pełnomocnictwa udzielonego w formie dokumentu elektronicznego]	180
Art. 138i.	[Skuteczność pełnomocnictwa w czasie]	181
Art. 138j.	[Delegacja ustawowa]	183
Art. 138k.	[Centralny Rejestr Pełnomocnictw]	184
Art. 138l.	[Tymczasowy pełnomocnik szczególny dla osoby nieobecnej]	185
Art. 138m.	[Tymczasowy pełnomocnik szczególny dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej]	188
Art. 138n.	[Wyznaczenie profesjonalnego tymczasowego pełnomocnika szczególnego oraz ustalenie wynagrodzenia i kosztów]	189
	1. Wyznaczenie profesjonalnego tymczasowego pełnomocnika szczególnego	190
	2. Ustalenie wynagrodzenia i kosztów tymczasowego pełnomocnika szczególnego	191
Art. 138o.	[Odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego i Kodeksu postępowania cywilnego]	193

Rozdział 4

Załatwianie spraw	194
Art. 139. [Terminy załatwiania spraw]	194
1. Uwagi ogólne	195
2. Charakter terminów załatwiania spraw	195
3. Terminy załatwiania spraw przez organ pierwszej instancji	196
4. Terminy załatwiania spraw przez organ odwoławczy	198
5. Terminy załatwienia wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej	198
6. Zasady obliczania terminów załatwiania spraw	199
7. Skutki naruszenia terminów załatwiania spraw	200
8. Terminy załatwiania spraw a COVID-19	201
Art. 140. [Przekroczenie terminu do załatwienia sprawy]	204
1. Uwagi ogólne	205
2. Przesłanki zawiadomienia o niezakończonym sprawie i wyznaczenia nowego terminu	205
3. Wyznaczenie nowego terminu załatwienia sprawy	206
4. Treść i forma zawiadomienia oraz wyznaczenia terminu	207
5. Zawiadomienie strony o niezakończonym sprawie we właściwym terminie a COVID-19	207
Art. 141. [Ponaglenie na niezakończonym sprawie we właściwym terminie]	208
1. Uwagi ogólne	208
2. Przesłanka ponaglenia	210
3. Właściwość organów do rozpatrzenia ponaglenia	211
4. Czynności organu rozstrzygającego ponaglenie	212
5. Niezakończonym sprawy z rażąco naruszeniem prawa	214
6. Forma rozstrzygnięcia ponaglenia na niezakończonym sprawie w terminie	215
7. Skarga na bezczynność organu podatkowego do sądu administracyjnego	215
8. Odpowiedzialność odszkodowawcza w związku z niezakończonym sprawie w terminie	217
9. Ponaglenie a COVID-19	218
Art. 142. [Odpowiedzialność pracownika organu podatkowego]	220
1. Uwagi ogólne	220
2. Przesłanki odpowiedzialności pracownika	220
3. Podstawy prawne odpowiedzialności pracowników	221
Art. 143. [Upoważnienie pracownika do załatwiania spraw]	221
1. Uwagi ogólne	221
2. Charakterystyka upoważnienia z art. 143 o.p.	222
3. Przedmiot i forma umocowania	223
4. Podmioty upoważnione do otrzymania upoważnienia	224

5. Zasady działania osoby umocowanej	225
6. Skutki działania bez upoważnienia	225
Rozdział 5	
Doręczenia	226
Art. 144. [Doręczanie pism]	226
1. Uwagi ogólne o przepisach regulujących doręczanie pism od 5.10.2021 r.	227
2. Uwagi ogólne do art. 144 o.p.	232
3. Charakter czynności doręczenia	232
4. Przedmiot doręczenia	233
5. Zasada oficjalności doręczeń	234
6. Gwarancyjny charakter przepisów o doręczeniu	234
7. Doręczanie na adres do doręczeń elektronicznych – art. 144 § 1a	235
8. Doręczanie posiłkowe – art. 144 § 1b	240
9. Doręczanie posiłkowe – art. 144 § 1c	244
10. Doręczanie decyzji z rygorem natychmiastowej wykonalności lub natychmiastowo wykonalnej z mocy prawa	245
11. Doręczanie przez portal podatkowy	247
12. Inne sposoby doręczania pism elektronicznych	249
13. Doręczanie przez sołtysa	249
14. Doręczenie pism profesjonalnym pełnomocnikom oraz organom administracji publicznej	250
15. Skutki doręczenia pisma	254
16. Podmioty, do których adresowane są przepisy o doręczeniu	255
17. Następstwa wadliwego doręczenia	255
18. Doręczanie pism poza granicami RP	256
19. Ograniczenia w doręczaniu przez operatora pocztowego a COVID-19	260
Art. 144a. [Zasady doręczania na adres do doręczeń elektronicznych oraz ustalenie dnia doręczenia]	261
1. Uwagi ogólne	262
2. Zasady doręczania na adres do doręczeń elektronicznych	262
3. Zasady ustalania dnia doręczenia pisma doręzonego na adres do doręczeń elektronicznych	265
4. Przesłanki skuteczności doręczenia dokonanego na podstawie art. 144 § 1b i 1c o.p. – uwagi ogólne	268
4.1. Zakres podmiotowy obowiązku potwierdzenia doręczenia pisma	270
4.2. Znaczenie i treść potwierdzenia odbioru pisma	270
4.3. Postępowanie osoby doręczającej pismo w przypadku uchyłania się od pokwitowania odbioru pisma lub niemożności dokonania pokwitowania	272

	4.4. Skuteczność doręczania w siedzibie organu podatkowego oraz przez sołtysa	273
Art. 144b.	[Doręczanie wydruków pism wydanych w formie dokumentu elektronicznego]	274
	1. Uwagi ogólne	274
	2. Przesłanki doręczania wydruków pism wydanych w formie dokumentu elektronicznego	276
	3. Elementy wydruku	277
	4. Moc dowodowa wydruku	277
	5. Skutki naruszenia art. 144b o.p.	278
	6. Sporządzanie wydruków pism przez operatora pocztowego	278
Art. 145.	[Adresaci pism w postępowaniu podatkowym]	279
	1. Reguły doręczania pism stronie	279
	2. Doręczanie pism przedstawicielowi	280
	3. Doręczanie pism pełnomocnikowi	281
	4. Doręczanie pism pełnomocnikowi mającemu miejsce zamieszkania za granicą	283
	5. Wybór pełnomocnika do doręczeń	284
	6. Skutki naruszenia obowiązku doręczania pism zgodnie z zasadami określonymi w art. 145 o.p.	284
	7. Doręczanie pism podmiotom na prawach strony w postępowaniu, w którym uczestniczy pełnomocnik	287
	8. Doręczanie pism małżonkom	287
Art. 146.	[Obowiązek zawiadomienia organu o zmianie adresu]	287
	1. Cel obowiązku określonego w art. 146 § 1 o.p.	287
	2. Zakres podmiotowy obowiązku określonego w art. 146 § 1 o.p.	288
	3. Zakres przedmiotowy obowiązku określonego w art. 146 § 1 o.p.	288
	4. Zakres temporalny obowiązku określonego w art. 146 § 1 o.p.	289
	5. Konsekwencje niedopełnienia obowiązku zawiadomienia o zmianie adresu	290
	6. Art. 146 § 2 a art. 151a § 1 o.p.	292
Art. 146a.	[Zawiadomienie o zmianie adresu przez pełnomocnika ogólnego]	292
	1. Zakres obowiązku określonego w art. 146a § 1 o.p.	292
	2. Konsekwencje niedopełnienia obowiązku zawiadomienia o zmianie adresu	293
Art. 147–147a.	(uchylone).	293
Art. 148.	[Miejsce doręczenia pism osobom fizycznym]	293
	1. Zakres przedmiotowy art. 148 o.p.	294
	2. Doręczanie pism pod adresem miejsca zamieszkania	295
	3. Doręczanie pod adresem doręczeń w kraju	296
	4. Doręczanie pism w siedzibie organu podatkowego	296
	5. Doręczanie pism w miejscu zatrudnienia lub prowadzenia działalności	297

	6. Doręczanie pism w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie	298
Art. 149.	[Doręczanie pism w przypadku nieobecności adresata w mieszkaniu]	299
	1. Uwagi ogólne	299
	2. Zasady doręczania pism na podstawie art. 149 o.p.	300
	3. Doręczanie pism domownikowi	302
	4. Doręczanie pism sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorczy	304
	5. Skutek doręczenia zastępczego oraz konsekwencje nieoddania pisma adresatowi przez osobę, która je odebrała	306
Art. 150.	[Postępowanie w przypadku niemożności doręczenia pisma w sposób przewidziany w art. 148 § 1 lub art. 149]	307
	1. Cel i charakter prawny doręczenia określonego w art. 150 o.p.	307
	2. Przesłanki dopuszczalności zastosowania art. 150 o.p.	308
	3. Zasady doręczenia na podstawie art. 150 o.p.	308
	4. Zasady odbioru pisma w placówce pocztowej	311
	5. Moment doręczenia pism na podstawie art. 150 o.p.	312
	6. Fikcja doręczenia pisma a COVID-19	312
Art. 150a.	[Doręczanie na adres skrytki pocztowej]	314
	1. Uwagi ogólne	314
	2. Zasady doręczenia na podstawie art. 150a o.p.	314
Art. 151.	[Doręczanie pism osobom prawnym i jednostkom niemającym osobowości prawnej]	315
	1. Zakres podmiotowy art. 151 o.p.	315
	2. Miejsce doręczania pism zgodnie z art. 151 o.p.	315
	3. Sposób doręczania pism zgodnie z art. 151 § 1 o.p.	317
	4. Sposób doręczania pism zgodnie z art. 151 § 2 o.p.	318
Art. 151a.	[Pozostawienie pisma w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia]	318
	1. Charakterystyka art. 151a o.p.	319
	2. Doręczanie pisma zgodnie z art. 151a § 1 o.p.	319
	3. Doręczanie pisma zgodnie z art. 151a § 2 o.p.	320
	4. Relacje pomiędzy art. 151a o.p. a 138m o.p.	320
Art. 152.	(uchylony).	321
Art. 152a.	[Doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej – uchylony]	321
Art. 153.	[Odmowa przyjęcia pisma]	321
	1. Zakres zastosowania art. 153 o.p.	322
	2. Postępowanie osoby doręczającej pismo w przypadku odmowy przyjęcia pisma przez adresata	323
	3. Skutek odmowy przyjęcia pisma przez adresata	323
Art. 154.	[Doręczanie pism kuratorowi, przedstawicielowi oraz przedstawicielom dyplomatycznym i konsularnym]	324
	1. Doręczanie pism skierowanych do osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie mają organów	324

	2. Doręczanie pism kierowanych do osób korzystających ze szczególnych uprawnień wynikających z immunitetu dyplomatycznego lub konsularnego	325
Art. 154a.	[Wniosek o doręczenie pisma organu podatkowego przez władze państwa członkowskiego UE]	325
	1. Uwagi ogólne	326
	2. Przedmiot regulacji	327
	3. Zasady doręczania	327
	4. Skutek doręczenia pisma	328
Art. 154b.	[Stosowanie przepisów]	328
	1. Przedmiot regulacji	328
	2. Zasady doręczania pism pochodzących od obcej władzy	328
Art. 154c.	[Zasada wzajemności]	329
	1. Uwagi ogólne	329
	2. Zasada wzajemności	329
Rozdział 6		
Wezwania		329
Art. 155.	[Przesłanki wzywania]	329
	1. Uwagi ogólne	330
	2. Zakres podmiotowy art. 155 o.p.	330
	3. Zakres przedmiotowy obowiązków wynikających z art. 155 o.p.	331
	4. Przesłanka wezwania	331
	5. Zasada nieuciążliwości wezwań	332
	6. Wezwanie do dokonania określonej czynności	332
	7. Inne przepisy dotyczące wezwań w Ordynacji podatkowej	333
	8. Inne przepisy dotyczące wezwań w przepisach prawa podatkowego szczegółowego	334
	9. Ograniczenia obowiązku osobistego stawienia się	334
	10. Charakter prawny wezwania oraz egzekucja obowiązków nakładanych na podstawie art. 155 § 1 o.p.	334
	11. Wezwanie a zawiadomienie	335
	12. Obowiązek osobistego stawiennictwa w siedzibie organu podatkowego a COVID-19	335
Art. 156.	[Ograniczenie obowiązku osobistego stawienia się]	338
	1. Dodatkowe ograniczenie w zakresie obowiązku osobistego stawienia się	338
	2. Zastrzeżenie chęci osobistego stawienia się	338
	3. Zastrzeżenie chęci osobistego stawienia się przez stronę	339
	4. Wyjątki od ograniczenia w zakresie obowiązku osobistego stawienia się	340
Art. 157.	[Pomoc prawna]	340
	1. Uwagi ogólne	341

	2. Przesłanki skorzystania z pomocy prawnej innego organu podatkowego	341
	3. Określenie przedmiotu pomocy prawnej	342
Art. 157a.	[Rozszerzenie zakresu pomocy prawnej]	342
	1. Uwagi ogólne	342
	2. Zakres i przesłanki pomocy prawnej wynikającej z art. 157a o.p.	343
Art. 158.	[Obowiązek osobistego stawienia się]	344
	1. Wyłączenie stosowania art. 156 § 1 oraz art. 157 o.p.	344
	2. Przesłanka osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie	344
Art. 159.	[Treść wezwania]	345
	1. Uwagi ogólne	345
	2. Elementy wezwania	346
	3. Wezwanie strony na przesłuchanie	347
	4. Skutki nieprawidłowego wezwania	348
	5. Wezwanie a RODO	348
Art. 160.	[Szczególne formy wezwań]	349
	1. Uwagi ogólne	349
	2. Przesłanki stosowania wezwań w innych formach niż pisemna	350
	3. Skuteczność wezwań w innej formie niż pisemna	350
Rozdział 7		
	Przywrócenie terminu	350
Art. 161.	(uchylony).	350
Art. 162.	[Przywrócenie uchybionego terminu]	350
	1. Uwagi ogólne	351
	2. Przywrócenie terminu do wniesienia odwołania a wydanie postanowienia o uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania ...	352
	3. Podmioty uprawnione do wystąpienia z wnioskiem o przywrócenie terminu	353
	4. Przesłanki przywrócenia terminu	353
	5. Przywrócenie terminu a u.COVID-19	360
Art. 163.	[Postanowienie w sprawie przywrócenia terminu]	362
	1. Właściwość organu podatkowego w sprawie przywrócenia terminu	362
	2. Forma rozstrzygnięcia sprawy z wniosku o przywrócenie terminu ...	362
	3. Środki zaskarżenia	362
Art. 164.	[Wstrzymanie wykonania decyzji lub postanowienia]	363
	1. Uwagi ogólne	363
	2. Właściwość organu podatkowego w sprawie wstrzymania wykonania decyzji lub postanowienia	363
	3. Wstrzymanie wykonania na podstawie art. 164 o.p. a wstrzymanie wykonania na podstawie art. 239f o.p.	363

Rozdział 8

Wszczęcie postępowania	364
Art. 165. [Wszczęcie postępowania (inicjatywa, forma, data)]	364
1. Uwagi ogólne	365
2. Wszczęcie postępowania podatkowego a czynności sprawdzające i kontrola podatkowa	366
3. Limit bagatelności jako przesłanka negatywna wszczęcia postępowania podatkowego	369
4. Sposoby wszczęcia postępowania	369
5. Forma wszczęcia postępowania z urzędu	372
6. Odstępstwa od wydawania postanowienia	375
7. Forma wszczęcia postępowania na wniosek	377
8. Zawiadomienie osób będących stroną w sprawie	377
9. Data wszczęcia postępowania podatkowego	377
10. Data wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku wniesienia żądania na adres do doręczeń elektronicznych	378
11. Stwierdzenie nadpłaty a wszczęcie postępowania	380
12. Wszczęcie postępowania a RODO	382
Art. 165a. [Postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania]	384
1. Uwagi ogólne	384
2. Skutki wniesienia podania przez osobę niebędącą stroną	385
3. Pozostałe przesłanki niemożności wszczęcia postępowania	386
4. Forma odmowy wszczęcia postępowania	387
5. Inne przepisy regulujące odmowę wszczęcia postępowania	387
6. Artykuł 165a § 1 o.p. a art. 208 § 1 o.p.	388
7. Odmowa wszczęcia postępowania a RODO	388
Art. 165b. [Wszczęcie postępowania podatkowego po kontroli podatkowej]	388
1. Uwagi ogólne	389
2. Zakres stosowania przepisu	389
3. Treść obowiązku zawartego w art. 165b § 1 o.p.	389
4. Charakter terminu przewidzianego w art. 165b § 1 o.p.	390
5. Przesłanki obowiązkowego wszczęcia postępowania podatkowego	390
6. Przypadki niestosowania art. 165b § 1 o.p.	392
7. Wyjątki od zasady przedawnienia prawa do wszczęcia postępowania podatkowego	393
8. Uwagi końcowe	394
Art. 165c. [Wszczęcie postępowania podatkowego po kontroli podatkowej dotyczącej VAT]	396
1. Uwagi ogólne	397
2. Znaczenie protokołu z poprzedniej kontroli podatkowej	397
3. Podmiotowy zakres ochrony	398
4. Przedmiotowy zakres ochrony	398

	5. Temporalny zakres ochrony	399
	6. Artykuł 165c o.p. a kontrola celno-skarbowa	400
Art. 166.	[Współuczestnictwo formalne]	401
	1. Uwagi ogólne	401
	2. Przesłanki współuczestnictwa	402
	3. Przypadki, w których nie ma zastosowania art. 166 o.p.	402
	4. Współuczestnictwo w postępowaniu w sprawie opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych	403
	5. Forma rozstrzygnięcia o połączeniu postępowań	403
	6. Możliwość połączenia kilku postępowań prowadzonych w stosunku do tej samej strony	404
Art. 166a.	(uchylony).	405
Art. 167.	[Rozszerzanie zakresu żądania strony]	405
	1. Zakres zastosowania przepisu	405
	2. Przedmiot żądania strony w art. 167 o.p.	406
	3. Warunki zmiany zakresu żądania	406
	4. Skutki uwzględnienia oraz nieuwzględnienia zmiany zakresu żądania	406
	5. Możliwość modyfikacji przez organ podatkowy zakresu przedmiotowego postępowania wszczętego z urzędu	407
Art. 168.	[Wnoszenie podań]	408
	1. Uwagi ogólne o przepisach regulujących wnoszenie podań od 5.10.2021 r.	408
	2. Uwagi ogólne	411
	3. Zakres pojęcia podania	412
	4. Sposoby wnoszenia podania	413
	5. Treść podania	415
	6. Wnoszenie podania za pomocą środków komunikacji elektronicznej	418
	7. Potwierdzenie wniesienia podania	420
	8. Wnoszenie podań za pomocą środków komunikacji elektronicznej a COVID-19	421
Art. 169.	[Braki formalne podania]	423
	1. Uwagi ogólne	423
	2. Braki formalne	424
	3. Brak adresu	427
	4. Wezwanie do usunięcia braków	428
	5. Braki fiskalne i rozpatrzenie podania z brakami fiskalnymi	430
	6. Forma orzeczenia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia	430
	7. Skutki wniesienia podania w formie innej niż wskazana w art. 168 § 1 o.p.	431
	8. Braki formalne w odwołaniu	435

	9. Braki formalne we wniosku o interpretację indywidualną	436
	10. Skutek wadliwego wezwania	436
Art. 170.	[Przekazanie podania według właściwości]	437
	1. Uwagi ogólne	437
	2. Obowiązki organu niewłaściwego w sprawie	438
	3. Skutki wniesienia podania do organu niewłaściwego w sprawie	438
	4. Przekazanie podania według właściwości a RODO	439
Art. 171.	[Rozpatrywanie podań dotyczących kilku spraw]	439
	1. Uwagi ogólne	440
	2. Skutki wniesienia podania zgodnie z zawiadomieniem określonym w art. 171 § 2 o.p. i art. 66 § 2 k.p.a.	440
	3. Zwrot podania wnoszącemu	441
	4. Przeszkoda w zwrocie podania	442
	5. Zawiadomienie a RODO	442
Rozdział 9		
	Metryki, protokoły i adnotacje	442
Art. 171a.	[Obowiązek prowadzenia metryki sprawy]	442
	1. Uwagi ogólne	443
	2. Rodzaje spraw, w których wyłączono obowiązek prowadzenia metryki sprawy	444
	3. Forma prowadzenia metryki sprawy	445
	4. Wzór metryki sprawy	446
	5. Zakres podmiotowy metryki sprawy	447
	6. Zakres przedmiotowy metryki sprawy	448
Art. 172.	[Czynności wymagające sporządzenia protokołu]	451
	1. Uwagi ogólne	451
	2. Zakres obowiązku utrwalania czynności w formie protokołu	452
	3. Przesłanki utrwalania czynności postępowania w formie protokołu	452
	4. Protokół a inne sposoby utrwalania czynności w postępowaniu	453
	5. Skutki naruszenia zasady utrwalania czynności postępowania w formie protokołu	454
	6. Możliwość sporządzenia protokołu w postaci elektronicznej	454
Art. 173.	[Treść i sposób sporządzania protokołu]	454
	1. Treść protokołu	455
	2. Zasady sporządzania protokołu	456
Art. 174.	[Protokół przesłuchania]	457
	1. Odrębności w sporządzaniu protokołu przesłuchania	457
	2. Odrębności w sporządzaniu protokołu przesłuchania osoby, która złożyła zeznania w języku obcym	458
Art. 175.	[Zeznanie na piśmie oraz inne dokumenty]	458
	1. Uwagi ogólne	459

	2. Dołączenie do protokołu zeznania na piśmie podpisanego przez zeznającego	459
	3. Dołączenie do protokołu dokumentów mających znaczenie dla sprawy	459
Art. 176.	[Skreślenia i poprawki w protokole]	460
	1. Zakres rektyfikacji protokołu	460
	2. Zasady rektyfikacji protokołu	460
Art. 177.	[Adnotacje urzędowe]	460
	1. Zakres obowiązku utrwalania czynności w formie adnotacji	460
	2. Przesłanki utrwalania czynności postępowania w formie adnotacji	461
	3. Treść i forma adnotacji	461
Rozdział 10		
	Udostępnianie akt	462
Art. 178.	[Prawo strony wglądu do akt]	462
	1. Uwagi ogólne	462
	2. Uprawnienia strony wynikające z art. 178 § 1 o.p.	463
	3. Zakres temporalny prawa do wglądu do akt sprawy	464
	4. Realizacja prawa do wglądu do akt sprawy	464
	5. Uprawnienia strony wynikające z art. 178 § 3 o.p.	465
	6. Dostęp do akt w systemie teleinformatycznym	466
	7. Dostęp do informacji publicznej a dostęp do akt	467
	8. Koszty i opłaty związane ze sporządzaniem odpisów lub kopii	468
	9. Dostęp do akt sprawy a COVID-19	468
Art. 179.	[Wyłączenie prawa strony do wglądu do akt]	470
	1. Przesłanki ograniczenia praw do wglądu do akt	471
	2. Ograniczenie uprawnień wynikających z art. 178 o.p.	472
	3. Odmowa zapoznania się z dokumentami	472
	4. Skutki ograniczenia stronie prawa do wglądu do akt	474
	5. Tajemnica skarbową a ograniczenie prawa do wglądu do akt	476
Art. 179a.	[Prawo strony dostępu do danych]	477
Rozdział 11		
	Dowody	478
Art. 180.	[Zasady postępowania dowodowego]	478
	1. Definicja dowodu	478
	2. Sprzeczność dowodu z prawem	479
	3. Klasyfikacja środków dowodowych	484
	4. Środki dowodowe nazwane i nienazwane	485
	5. Przedmiot dowodu	485
	6. Zasada równej mocy dowodowej środków dowodowych	486
	7. Odstępstwa od zasady równej mocy dowodowej środków dowodowych	487

	8. Dowody ustawowe w postępowaniu podatkowym	487
	9. Dokument sporządzony w języku obcym jako dowód w postępowaniu	488
	10. Dowodzenie a uprawdopodobnienie	489
	11. Oświadczenie strony na podstawie art. 180 § 2 o.p.	490
	12. Oświadczenie strony na podstawie art. 180 § 3 i 4 o.p.	491
	13. Postępowanie dowodowe a nowe technologie	495
Art. 181.	[Dowody z deklaracji, informacji oraz innych dokumentów]	498
	1. Uwagi ogólne	498
	2. Deklaracje złożone przez stronę	500
	3. Informacje podatkowe	500
	4. Dokumenty w postępowaniu podatkowym	500
	5. Dowody przeprowadzone w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej	503
	6. Wyjaśnienia i oświadczenia w postępowaniu podatkowym	504
	7. Materiały zgromadzone w innych postępowaniach	504
	8. Inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej KAS	507
Art. 181a.	[Podanie lub deklaracja odwzorowane cyfrowo]	508
	1. Uwagi ogólne	508
	2. Zasada równoważności	509
	3. Dowód przeciwko podaniu lub deklaracji odwzorowanym cyfrowo	511
Art. 182.	[Dowody z informacji instytucji finansowych]	511
	1. Uwagi ogólne	512
	2. Przesłanki żądania sporządzenia i przekazania informacji	513
	3. Zakres przedmiotowy uprawnienia organów podatkowych	514
	4. Forma żądania	515
	5. Obowiązki sporządzenia informacji, o których mowa w art. 183 § 3 i 3a o.p.	515
	6. Kontrola czynności wystąpienia z żądaniem sporządzenia i przekazania informacji z instytucji finansowej	515
Art. 183.	[Wezwanie upoważnionego organu podatkowego do udzielenia informacji przez instytucję finansową]	516
Art. 184.	[Warunki, jakim powinno odpowiadać żądanie upoważnionego organu podatkowego do udzielenia informacji przez instytucje finansowe]	518
	1. Zachowanie zasady szczególnego zaufania	518
	2. Treść żądania	519
	3. Ograniczenie w zakresie przekazywanych informacji	520
Art. 185.	[Warunki odmowy udzielenia informacji przez instytucje finansowe]	520
Art. 186.	(uchylony).	521
Art. 187.	[Zakres i sposób zbierania oraz rozpatrywania materiału dowodowego]	521
	1. Uwagi ogólne	521

	2. Zakaz zawierania ugody pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania	523
	3. Obowiązek zebrania całego materiału dowodowego	524
	4. Ciężar dowodzenia	525
	5. Obowiązek wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego	529
	6. Dysponowanie zakresem postępowania dowodowego i dynamiczny charakter postępowania dowodowego	530
	7. Fakty niewymagające dowodu	531
Art. 188.	[Żądanie strony przeprowadzenia dowodu]	531
	1. Uwagi ogólne	531
	2. Wymogi formalne żądania	532
	3. Przesłanki nieuwzględnienia żądania strony	532
	4. Skutki nieuwzględnienia żądania strony	534
Art. 189.	[Wezwanie strony do przedstawienia dowodu i tłumaczenia dokumentacji]	534
	1. Wezwanie strony do przedstawienia dowodu	535
	2. Żądanie przedstawienia tłumaczenia dokumentacji na język polski	535
Art. 190.	[Prawo strony do udziału w czynnościach dowodowych]	536
	1. Uwagi ogólne	536
	2. Zawiadomienie strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych	538
	3. Dowód uzyskany bez udziału strony a zasada czynnego udziału strony	538
	4. Udział pełnomocnika w czynnościach dowodowych	539
	5. Skutki naruszenia art. 190 o.p.	540
Art. 191.	[Zasada swobodnej oceny dowodu]	540
	1. Zasada swobodnej oceny dowodów	540
	2. Etapy przeprowadzania swobodnej oceny dowodów	545
	3. Reguły dokonywania swobodnej oceny dowodów	545
	4. Swobodna ocena dowodów uzyskanych z innych postępowań	546
	5. Swobodna ocena dowodów a uprzednia kontrola decyzji podatkowej przez sąd administracyjny	547
	6. Reguła rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść strony	548
Art. 192.	[Warunki uznania okoliczności faktycznej za udowodnioną]	551
	1. Uwagi ogólne	551
	2. Przesłanka uznania okoliczności faktycznej za udowodnioną	552
	3. Skutek naruszenia art. 192 o.p.	552
Art. 193.	[Księga jako dowód w postępowaniu (rzetelność i niewadliwość ksiąg)]	553
	1. Rzetelność i nierzetelność księgi podatkowej	553
	2. Niewadliwość i wadliwość księgi podatkowej	555

	3. Domniemania związane z księgą podatkową	555
	4. Wzruszenie domniemań związanych z księgą podatkową przez organ podatkowy	556
	5. Wzruszenie domniemań związanych z księgą podatkową przez podatnika	558
	6. Sprzeczności ekonomiczne a niezetelność ksiąg	558
	7. Skutki wzruszenia domniemań związanych z księgą	559
Art. 193a.	[Przekazanie ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych]	559
	1. Uwagi ogólne	560
	2. Uprawnienie organu podatkowego przewidziane w art. 193a § 1 o.p.	560
	3. Standaryzacja elektronicznej postaci ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych	561
	4. Zasady przekazywania ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej	564
Art. 194.	[Dowód z dokumentów urzędowych]	566
	1. Pojęcie dokumentu urzędowego	566
	2. Domniemania związane z dokumentem urzędowym	569
	3. Wzruszenie szczególnej mocy dowodowej dokumentów urzędowych	572
Art. 194a.	[Poświadczenie odpisów dokumentów]	574
	1. Uwagi ogólne	574
	2. Dokumenty znajdujące się w posiadaniu organów władzy publicznej	575
	3. Odpis dokumentu poświadczony za zgodność przez inne podmioty	576
	4. Odpis dokumentu sporządzony w postaci elektronicznej	577
	5. Weryfikacja odpisu dokumentu	578
	6. Poświadczenie odpisów za zgodność przez organ podatkowy	579
	7. Moc dowodowa poświadczonych dokumentów	580
	8. Relacje pomiędzy art. 194a a art. 306d § 3–5 o.p.	580
Art. 195.	[Wyłączenie świadków]	582
	1. Pojęcie świadka	582
	2. Osoby, które nie mogą być świadkami z przyczyn faktycznych	583
	3. Osoby, które nie mogą być świadkami z przyczyn prawnych	584
Art. 196.	[Prawo odmowy zeznań lub odmowy odpowiedzi na pytania]	585
	1. Uwagi ogólne	585
	2. Prawo odmowy składania zeznań	586
	3. Prawo odmowy odpowiedzi na pytania	587
	4. Pouczenie świadka o przysługujących mu prawach i o odpowiedzialności karnej	588

	5. Zasady przeprowadzania dowodu z przesłuchania świadka	589
	6. Waga dowodu z przesłuchania świadka	590
Art. 197.	[Powołanie i wyłączenie biegłego]	590
	1. Uwagi ogólne	591
	2. Fakultatywne powołanie biegłego	593
	3. Obligatoryjne powołanie biegłego	594
	4. Przedmiot opinii biegłego	595
	5. Opinia biegłego jako dowód w sprawie	596
	6. Wyłączenie biegłego	598
	7. Ekspertyza prawna w zakresie prawa podatkowego	598
Art. 198.	[Dowód z oględzin]	599
	1. Uwagi ogólne	599
	2. Przesłanki przeprowadzenia oględzin	600
	3. Okazanie przedmiotu oględzin	600
	4. Oględziny lokalu mieszkalnego	601
Art. 199.	[Dowód z przesłuchania strony]	601
	1. Uwagi ogólne	601
	2. Przesłanki przesłuchania strony	602
	3. Forma przesłuchania strony	602
	4. Stosowanie przepisów dotyczących świadka	603
	5. Przesłuchanie strony a wyjaśnienia strony	603
	6. Przykłady istotnego znaczenia dowodu z przesłuchania strony	604
Art. 199a.	[Ustalenie treści czynności prawnej przez organ podatkowy]	605
	1. Uwagi ogólne	605
	2. Zasady ustalenia treści czynności prawnej	606
	3. Skutki podatkowe w przypadku czynności prawnej pozornej	608
	4. Wystąpienie do sądu o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa	610
	5. Skutki zastosowania art. 199a § 3 o.p. w zw. z art. 189 ¹ k.p.c.	614
Art. 200.	[Prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji]	615
	1. Uwagi ogólne	615
	2. Zakres stosowania art. 200 § 1 o.p.	616
	3. Realizacja uprawnienia strony wynikającego z art. 200 § 1 o.p.	617
	4. Wyjątki od obowiązku wynikającego z art. 200 § 1 o.p.	618
	5. Zakres stosowania art. 200 § 3, 4 i 5 o.p.	619
	6. Skutki naruszenia art. 200 o.p. przez organ podatkowy	622
	7. Artykuł 200 o.p. a COVID-19	623
Rozdział 11a		
	Rozprawa	623
Art. 200a.	[Rozprawa w postępowaniu podatkowym]	623
Art. 200b.	[Termin rozprawy w postępowaniu podatkowym]	624

Art. 200c.	[Osoba kierująca rozprawą w postępowaniu podatkowym]	624
Art. 200d.	[Uprawnienia strony i kierującego rozprawą w postępowaniu podatkowym]	624
1.	Uwagi ogólne	624
2.	Przesłanki uzasadniające przeprowadzenie rozprawy	625
3.	Przesłanki będące podstawą do odmowy przeprowadzenia rozprawy	628
4.	Czynności poprzedzające przeprowadzenie rozprawy	629
5.	Uczestnicy rozprawy	631
6.	Przebieg rozprawy	631
7.	Czynności organu odwoławczego po przeprowadzeniu rozprawy	634
8.	Rozprawa jako część składowa odwoławczego postępowania podatkowego	634
Rozdział 12		
Zawieszenie postępowania		635
Art. 201.	[Przesłanki zawieszenia postępowania]	635
1.	Uwagi ogólne	637
2.	Przesłanka zawieszenia obligatoryjnego – śmierć strony	638
3.	Przesłanka zawieszenia obligatoryjnego – zaprzestanie pełnienia funkcji przez zarządcę sukcesyjnego albo wygaśnięcie zarządu sukcesyjnego	639
4.	Przesłanka zawieszenia obligatoryjnego – zagadnienie wstępne	640
5.	Przesłanka zawieszenia obligatoryjnego – śmierć przedstawiciela ustawowego strony	646
6.	Przesłanka zawieszenia obligatoryjnego – utrata przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych	646
7.	Przesłanka zawieszenia obligatoryjnego – wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję kasacyjną lub stwierdzającą nieważność decyzji	647
8.	Przesłanka zawieszenia obligatoryjnego – wystąpienie o opinię Rady	648
9.	Przesłanka zawieszenia obligatoryjnego – zawieszenie postępowania w sprawie dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej	648
10.	Zawieszenie fakultatywne na podstawie art. 201 § 1b o.p.	649
11.	Zawieszenie fakultatywne na podstawie art. 201 § 1c o.p.	651
12.	Rozstrzygnięcie w sprawie zawieszenia postępowania	654
13.	Przesłanki zawarte w art. 201 § 1 o.p. a przepisy prawa upadłościowego i naprawczego	655

Art. 202.	[Obowiązek dążenia przez organ podatkowy do usunięcia przeszkód w prowadzeniu postępowania]	657
1.	Uwagi ogólne	657
2.	Czynności organu podatkowego dokonywane w celu podjęcia postępowania	658
3.	Czynności organu podatkowego podejmowane w celu zabezpieczenia dowodu	658
Art. 203.	[Rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego]	658
1.	Uwagi ogólne	658
2.	Wezwanie strony do wystąpienia o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego	659
3.	Wystąpienie przez organ podatkowy o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego	659
Art. 204.	[Postanowienie o zawieszeniu postępowania w sprawie udzielenia ulg w spłacie zobowiązań podatkowych]	660
1.	Uwagi ogólne	660
2.	Przesłanki zawieszenia postępowania	661
3.	Forma zawieszenia postępowania	661
4.	Termin podjęcia zawieszonego postępowania	662
Art. 204a.	(uchylony).	662
Art. 205.	[Postanowienie o podjęciu zawieszonego postępowania]	662
1.	Przesłanki podjęcia zawieszonego postępowania	662
2.	Forma podjęcia zawieszonego postępowania	663
Art. 205a.	[Podjęcie przez organ podatkowy postępowania z urzędu]	663
1.	Uwagi ogólne	664
2.	Okoliczności powodujące ustanie przyczyn zawieszenia postępowania z urzędu	664
3.	Ustanowienie kuratora spadku	666
Art. 206.	[Wstrzymanie biegu terminów z powodu zawieszenia postępowania]	667
Rozdział 13		
Decyzje		668
Art. 207.	[Rozstrzygnięcie spraw w formie decyzji]	668
1.	Pojęcie decyzji podatkowej	668
2.	Pojęcie sprawy podatkowej	671
3.	Rozstrzygnięcie sprawy „co do istoty” albo „w inny sposób”	672
4.	Rodzaje decyzji podatkowych	673
Art. 208.	[Umorzenie postępowania]	676
1.	Istota umorzenia postępowania podatkowego	676
2.	Pojęcie bezprzedmiotowości postępowania podatkowego	678
3.	Umorzenie postępowania „w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego”	683
4.	Fakultatywne umorzenie postępowania podatkowego	684

Art. 209.	[Zajęcie stanowiska przez inny organ]	684
1.	Pojęcie współdecydowania organów	685
2.	Współdecydowanie wójtów (burmistrzów, prezydentów miast) i naczelników urzędów skarbowych przy udzielaniu zwolnień oraz ulg – jako klasyczny przykład omawianej instytucji	685
2.1.	Podstawy prawne udziału gminnych organów podatkowych w procesie podejmowania decyzji podatkowych przez naczelników urzędów skarbowych	685
2.2.	Zakres przedmiotowy współdecydowania organów	686
2.3.	Przesłanki rozstrzygnięć organów gmin	686
2.4.	Zgoda przewodniczącego zarządu gminy	687
2.5.	Zasady i tryb postępowania przy współdecydowaniu organów	690
Art. 210.	[Treść decyzji podatkowej]	692
1.	Ustawowe elementy decyzji podatkowej	693
2.	Oznaczenie organu podatkowego	695
3.	Data wydania decyzji	697
4.	Oznaczenie strony	698
5.	Powołanie podstawy prawnej	700
6.	Rozstrzygnięcie (osnowa)	700
7.	Uzasadnienie faktyczne i prawne	701
8.	Pouczenie o odpowiedzialności karnej	703
9.	Pouczenie o trybie odwoławczym	704
10.	Podpis osoby upoważnionej	705
Art. 211.	[Pisemna forma doręczenia decyzji]	707
Art. 212.	[Związanie organu wydaną decyzją]	709
Art. 213.	[Prawo strony żądania uzupełnienia lub sprostowania decyzji]	711
1.	Istota żądania uzupełnienia lub sprostowania decyzji	712
2.	Uzupełnienie lub sprostowanie decyzji w drodze decyzji	712
Art. 214.	[Skutki błędnego pouczenia strony o środkach zaskarżenia]	714
Art. 215.	[Prostowanie błędów rachunkowych, oczywistych omyłek oraz wyjaśnianie wątpliwości]	715
1.	Pojęcie błędu rachunkowego	716
2.	Pojęcie oczywistej omyłki	716
3.	Wyjaśnienie wątpliwości co do treści decyzji	719
 Rozdział 14		
Postanowienia		720
Art. 216.	[Postanowienia]	720
1.	Pojęcie postanowienia	720
2.	Rodzaje wydawanych postanowień	722
Art. 217.	[Treść postanowienia]	722
Art. 218.	[Pisemna forma postanowienia]	724
Art. 219.	[Odpowiednie stosowanie przepisów]	725

Rozdział 15	
Odwołania	727
Art. 220.	[Prawo odwołania] 727
1.	Pojęcie odwołania 727
2.	Organy podatkowe wyższego stopnia (organy odwoławcze) 728
3.	Instytucja odwołania w orzecznictwie sądowym 729
Art. 221.	[Rozpatrywanie odwołań od decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub samorządowego kolegium odwoławczego wydanych w pierwszej instancji] 732
1.	Pojęcie wydania decyzji w pierwszej instancji przez organy 732
2.	Pojęcie stosowania odpowiednio przepisów 733
Art. 221a.	[Rozpatrywanie odwołań od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego] 734
Art. 222.	[Treść odwołania od decyzji] 735
1.	Odwołanie to również podanie 736
2.	Wymogi szczególne odnośnie do treści odwołania 736
3.	Pojęcie zarzutów przeciw decyzji 738
4.	Pojęcie istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania 740
5.	Pojęcie dowodów uzasadniających żądanie 741
6.	Opłata skarbową od odwołania 741
7.	Skutki prawne braków odwołania i ich nieuzupełnienie 742
Art. 223.	[Właściwość i termin do wniesienia odwołania] 743
1.	Zasady wnoszenia odwołania 743
2.	Liczenie terminu do wniesienia odwołania 743
Art. 223a–225.	(uchylone) 745
Art. 226.	[Podejmowanie decyzji w trybie autokontroli] 745
1.	Istota autokontroli 745
2.	Uwzględnienie w całości odwołania jako przesłanka autokontroli 745
Art. 227.	[Przekazanie sprawy organowi odwoławczemu] 747
1.	Termin przekazania sprawy organowi odwoławczemu 748
2.	Obowiązek ustosunkowania się do zarzutów zawartych w odwołaniu 748
Art. 228.	[Niedopuszczalność odwołania lub uchybienie terminowi do jego wniesienia] 750
1.	Wstępne badanie odwołania 750
2.	Niedopuszczalność odwołania 751
3.	Uchybienie terminowi do wniesienia odwołania 752
4.	Pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia 753
5.	Rodzaj postanowień wydawanych w trybie art. 228 o.p. 754
Art. 229.	[Dodatkowe postępowanie organu odwoławczego lub organu, który wydał decyzję] 755

Art. 230–231. (uchylone)	759
Art. 232. [Cofnięcie odwołania przez stronę]	759
1. Istota cofnięcia odwołania	759
2. Forma cofnięcia odwołania	759
3. Forma rozstrzygnięcia w sprawie cofnięcia odwołania	760
Art. 233. [Decyzje organu odwoławczego]	761
1. Rodzaje rozstrzygnięć organu odwoławczego	761
2. Decyzje organu odwoławczego w praktyce orzeczniczej	762
2.1. Orzekanie ze stanem faktycznym na dzień wydania decyzji	762
2.2. Orzekanie w związku z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego	764
2.3. Orzekanie w sprawie nadpłaty	765
2.4. Decyzja kasacyjna organu odwoławczego	766
2.5. Rozstrzygnięcia samorządowych kolegiów odwoławczych	770
Art. 234. [Zakaz orzekania na niekorzyść strony (zakaz <i>reformationis in peius</i>)] ...	771
1. Określenie „na niekorzyść strony”	771
2. Znaczenie zasady <i>reformationis in peius</i>	772
3. Pojęcie rażącego naruszenia prawa lub interesu publicznego	773
Art. 234a. [Zwrot akt organowi pierwszej instancji]	774
Art. 235. [Odpowiednie stosowanie przepisów]	774
 Rozdział 16	
Zażalenia	775
Art. 236. [Prawo zażalenia, termin wniesienia]	775
Art. 237. [Zaskarżanie postanowień, na które nie przysługuje zażalenie]	777
Art. 238. (uchylony)	778
Art. 239. [Odesłanie do przepisów dotyczących odwołań]	778
 Rozdział 16a	
Wykonanie decyzji	779
Art. 239a. [Brak wykonalności decyzji nieostatecznej]	779
1. Uwagi ogólne	779
2. Ogólna zasada wykonywania decyzji	781
3. Pojęcie obowiązku podlegającego wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji	781
Art. 239b. [Przesłanki i zasady nadawania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności]	783
1. Uwagi ogólne	784
2. Przesłanki rygoru natychmiastowej wykonalności	785
2.1. Uwagi ogólne	785
2.2. Warunek toczącego się postępowania egzekucyjnego w zakresie innych należności pieniężnych (art. 239b § 1 pkt 1 o.p.)	787

2.3. Warunek braku majątku przez stronę (art. 239b § 1 pkt 2 o.p.)	788
2.4. Warunek zbywania przez stronę majątku (art. 239b § 1 pkt 3 o.p.)	790
2.5. Warunek krótkiego okresu do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 239b § 1 pkt 4 o.p.)	791
3. Forma i ramy czasowe rozstrzygnięcia organu podatkowego pierwszej instancji o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności	793
Art. 239c. [Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji o zabezpieczeniu]	794
Art. 239d. [Wyłączenia przy nadawaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności]	796
Art. 239e. [Zasady wykonywania decyzji ostatecznej]	797
Art. 239f. [Zasady wstrzymywania wykonania decyzji ostatecznej]	799
Art. 239g. [Wstrzymanie wykonania decyzji a jej dobrowolne wykonanie]	802
Art. 239h. [Wpływ wstrzymania wykonania decyzji na naliczanie odsetek]	802
Art. 239i. [Hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy a wykonanie decyzji]	802
Art. 239j. [Odpowiednie stosowanie przepisów rozdziału do wykonywania postanowień]	803
 Rozdział 17	
Wznowienie postępowania	803
Art. 240. [Przesłanki wznowienia postępowania]	803
1. Istota nadzwyczajnych trybów wzruszania decyzji ostatecznych	804
2. Istota wznowienia postępowania podatkowego	806
3. Przesłanki wznowienia postępowania podatkowego	806
3.1. Uwagi ogólne	806
3.2. Dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe	807
3.3. Decyzja wydana została w wyniku przestępstwa	808
3.4. Decyzja wydana została przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu stosownie do art. 130–132 o.p.	809
3.5. Strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu	810
3.6. Wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanie organowi, który wydał decyzję	812
3.7. Wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody wskazujące na wystąpienie unikania opodatkowania lub nadużycia prawa lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści	817

3.8.	Decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu	817
3.9.	Decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostały następnie uchylone, zmienione, wygaszone lub których stwierdzono nieważność w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji	818
3.10.	Decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny	820
3.11.	Rozstrzygnięcie zapadłe w toku procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w rozumieniu art. 2 pkt 6 u.r.s.p.o. ma wpływ na treść wydanej decyzji	821
3.12.	Orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji	822
3.13.	Uprawnienia określone w art. 119j § 1 o.p. mają wpływ na treść decyzji	824
4.	Oczywistość sfalszowania dowodu lub popełnienia przestępstwa	824
Art. 241.	[Wznowienie postępowania z urzędu lub na żądanie strony]	825
Art. 242.	(uchylony).	827
Art. 243.	[Forma prawna wznowienia i odmowy wznowienia postępowania]	827
Art. 244.	[Właściwości organu w sprawie wznowienia postępowania]	830
Art. 245.	[Rodzaje decyzji wydanych po ponownym rozpoznaniu wznowionej sprawy]	832
Art. 246.	[Wstrzymanie wykonania decyzji]	835
Rozdział 18		
	Stwierdzenie nieważności decyzji	836
Art. 247.	[Przyczyny stwierdzenia nieważności]	836
1.	Istota stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej	837
2.	Przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej	841
2.1.	Decyzja wydana z naruszeniem przepisów o właściwości	841
2.2.	Decyzja wydana bez podstawy prawnej	842
2.3.	Decyzja wydana z rażącym naruszeniem prawa	845
2.4.	Decyzja dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną	852
2.5.	Decyzja została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie	855
2.6.	Decyzja była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały	857

2.7. Decyzja zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyrażnie wskazanego przepisu	858
2.8. Decyzja w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą	859
3. Odmowa stwierdzenia nieważności decyzji z powodu przedawnienia	860
Art. 248. [Właściwość organu, forma prawna wszczęcia i odmowy wszczęcia postępowania]	862
Art. 249. [Niedopuszczalność wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji]	864
Art. 250–251. (uchylone).	867
Art. 252. [Wstrzymanie wykonania decyzji dotkniętej wadą]	867
Rozdział 19	
Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej	869
Art. 253. [Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej, na mocy której strona nie nabyła prawa]	869
1. Uwagi ogólne	869
2. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa	871
3. Interes publiczny lub ważny interes podatnika	873
4. Uznaniowy charakter decyzji	875
5. Wyłączenie samorządowych kolegiów odwoławczych od orzekania	877
Art. 253a. [Uchylenie decyzji, na mocy której strona nabyła prawo]	877
1. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo	877
2. Brak przepisów szczególnych, które sprzeciwiałyby się uchyleniu lub zmianie decyzji oraz interes publiczny lub ważny interes strony – jako przesłanki wzruszenia decyzji	879
3. Zakaz wydania decyzji na niekorzyść strony	880
Art. 253b. [Wyłączenie możliwości uchylenia decyzji, na mocy której strona nabyła prawo i nie nabyła prawa]	881
Art. 254. [Zmiana decyzji ostatecznej ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego]	882
Art. 255. [Uchylenie decyzji z powodu niedopełnienia przez stronę określonej czynności]	885
Art. 256. [Zakaz wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej po terminie]	886
Art. 257. (uchylony).	887
Rozdział 20	
Wygaśnięcie decyzji	887
Art. 258. [Przesłanki]	887
1. Zmiana przepisu o wygaśnięciu decyzji	888

1.1. Bezprzedmiotowość decyzji	888
1.2. Niedopełnienie warunku z zastrzeżeniem	889
1.3. Niedopełnienie warunków uprawniających do skorzystania z ulg	890
1.4. Niedopełnienie warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania	890
1.5. Stan faktyczny będący podstawą osiągnięcia korzyści podatkowej w okresach rozliczeniowych następujących po okresie rozliczeniowym, którego dotyczyła decyzja, nie jest analogiczny do stanu faktycznego określonego w decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania	890
1.6. Nastąpiła zmiana stanu prawnego mogąca mieć wpływ na ocenę zasadności zastosowania art. 119a lub zmianę sposobu lub metody wyliczenia korzyści podatkowej osiąganey w okresach rozliczeniowych następujących po okresie rozliczeniowym, którego dotyczyła decyzja	891
2. Wydawanie decyzji w sprawach wygaśnięcia	892
Art. 259. [Niedotrzymanie terminu płatności raty]	892
Art. 259a. [Skutek doręczenia decyzji określającej]	894
Art. 259b. [Wygaśnięcie z mocy prawa decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania]	895
Rozdział 21	
Odpowiedzialność odszkodowawcza	896
Art. 260. [Zasada odpowiedzialności odszkodowawczej]	896
1. Istota odpowiedzialności odszkodowawczej w ujęciu ewolucyjnym	896
2. Przesłanki odpowiedzialności odszkodowawczej	897
3. Pojęcie szkody w orzecznictwie sądowym	898
Art. 261. (uchylony).	899
Rozdział 22	
Kary porządkowe	900
Art. 262. [Przesłanki]	900
Art. 262a. [Przesłanki]	901
1. Istota i cel kar porządkowych	901
2. Przesłanki wymierzania kar porządkowych	902
3. Przesłanki stosowania kar porządkowych	904
Art. 263. [Właściwość organu]	905
Rozdział 23	
Koszty postępowania	907
Art. 264. [Obciążenie Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy]	907

Art. 265.	[Zakres kosztów postępowania]	908
Art. 266.	[Zwrot kosztów postępowania]	912
Art. 267.	[Obciążenie strony kosztami]	912
Art. 268.	[Koszty dodatkowe]	915
Art. 269.	[Postanowienie w sprawie kosztów oraz odstąpienie od ustalenia kosztów]	916
Art. 270.	[Umorzenie kosztów postępowania]	917
Art. 270a.	[Postanowienie w sprawie kosztów postępowania]	919
Art. 270b.	[Opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów]	919
Art. 271.	[Egzekucja]	921

Dział V

Czynności sprawdzające	923
Art. 272. [Cel czynności sprawdzających]	923
1. Istota czynności sprawdzających	924
2. Czynności sprawdzające związane z poprawnością informacji oraz zeznań	925
3. Zakres czynności sprawdzających	926
4. Pełnomocnik w czynnościach sprawdzających	929
Art. 272a. [Sprawdzanie dokumentów składanych w zakresie wymiany informacji z państwami członkowskimi UE]	929
Art. 273. (uchylony).	930
Art. 274. [Wezwanie do złożenia wyjaśnień oraz skorygowania deklaracji podatkowej]	930
1. Korekta deklaracji w ramach czynności sprawdzających	931
2. Przesłanki korekty deklaracji dokonywanej przez organ podatkowy	932
3. Procedura związana z korektą deklaracji przez organ podatkowy	934
4. Korekta deklaracji dokonywana przez podatnika na wezwanie organu podatkowego	935
Art. 274a. [Poprawność deklaracji podatkowych]	935
1. Relacja pomiędzy art. 274 a art. 274a o.p.	936
2. Zakres zastosowania art. 274a § 1 o.p.	936
3. Zakres zastosowania art. 274a § 2 o.p.	937
Art. 274b. [Przedłużenie terminu zwrotu podatku]	938
1. Istota i przesłanki zastosowania art. 274b	939
2. Termin, do którego ogranicza się zwrot podatku	940
3. Zaskarżalność postanowienia w przedmiocie przedłużenia terminu zwrotu podatku	941
Art. 274c. [Sprawdzanie dokumentów u kontrahentów podatnika]	941
1. Istota czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika	942
2. Zakres obowiązków nałożonych na kontrahenta podatnika	943

3.	Rozszerzenie czynności sprawdzających na inne podmioty niż kontrahenci	944
4.	Konsekwencje niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 274c	944
5.	Pomoc prawna przy prowadzeniu czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika	944
Art. 275.	[Wezwanie do okazania dokumentów, złożenia kopii dokumentów, sporządzenia i przekazania informacji]	945
1.	Obowiązki podatnika korzystającego z ulg podatkowych	945
2.	Obowiązki banków oraz innych instytucji finansowych	947
Art. 276.	[Oględziny lokalu mieszkalnego]	947
1.	Zakres zastosowania art. 276 o.p.	948
2.	Tryb prowadzenia oględzin na podstawie art. 276 o.p.	949
Art. 277.	[Stosowanie przepisów]	950
Art. 278.	[Organ podatkowy wyłączony od dokonywania czynności sprawdzających]	951
Art. 278a–279.	(uchylone).	951
Art. 280.	[Stosowanie przepisów]	951

Dział VI

Kontrola podatkowa	955
Art. 281. [Zakres i cel kontroli podatkowej]	955
1. Uwagi ogólne	955
2. Podmioty kontrolujące	955
3. Podmioty kontrolujące niebędące organami podatkowymi	956
4. Podmioty kontrolowane	956
5. Solidarnie ciężący obowiązek podatkowy a kontrolowany	957
6. Kontrola jako uprawnienie organu podatkowego	958
7. Kontrola a inne procedury podatkowe	958
8. Cel kontroli	959
9. Rodzaje kontroli	960
Art. 281a. (uchylony).	960
1. Eliminacja możliwości wyznaczenia reprezentanta przed wszczęciem kontroli podatkowej na podstawie art. 281a o.p.	960
2. Zasady działania po 1.01.2016 r. reprezentantów wyznaczonych na podstawie art. 281a o.p.	960
3. Możliwość wyznaczenia pełnomocnika ogólnego jako rozwiązanie zastępujące instytucję reprezentanta uregulowaną w art. 281a o.p. oraz możliwość wyznaczenia pełnomocnika szczególnego w toku kontroli	961
Art. 282. [Podjęcie kontroli podatkowej]	962

Art. 282a.	[Względny zakaz ponownego wszczęcia kontroli podatkowej]	962
1.	Uwagi ogólne	962
2.	Przesłanki ponownej kontroli podatkowej	963
3.	Wyłączenie zastosowania art. 282a	964
Art. 282b.	[Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej]	965
1.	Uwagi ogólne	965
2.	Doręczenie zawiadomienia jako kluczowy element podjęcia kontroli podatkowej	966
3.	Doręczenie zawiadomienia a obowiązek podjęcia kontroli	966
4.	Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od doręczenia zawiadomienia	967
5.	Podmioty uprawnione do wyrażenia zgody na wcześniejszą kontrolę	968
6.	Forma wyrażenia zgody	968
7.	Wcześniejsza kontrola u przedsiębiorcy	968
8.	Wzór zawiadomienia	968
Art. 282c.	[Kontrola podatkowa bez zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia]	972
1.	Uwagi ogólne	973
2.	Przesłanki wyłączające stosowanie zawiadomienia wynikające z Ordynacji podatkowej oraz innych aktów prawnych	973
3.	Charakter przesłanek wyłączających stosowanie zawiadomienia	974
4.	Konsekwencje zaistnienia przesłanek wyłączających stosowanie zawiadomienia	976
5.	Rozszerzenie zakresu kontroli a obowiązek zawiadamiania	976
6.	Obowiązek informowania kontrolowanego o przesłankach wyłączających zawiadomienie	977
7.	Wyłączenie stosowania zawiadomienia w przypadku, jeżeli kontrola ma charakter doraźny dotyczący sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej	977
Art. 283.	[Upoważnienie do kontroli]	978
1.	Podmioty, które mogą upoważniać do prowadzenia kontroli	979
2.	Osoby, które mogą zostać upoważnione do prowadzenia kontroli	980
3.	Tożsamość osób upoważnionych do prowadzenia kontroli oraz faktycznie prowadzących czynności kontrolne	981
4.	Zmiana upoważnienia	981
5.	Wyłączenie pracownika oraz organu podatkowego od czynności kontrolnych	981
6.	Elementy upoważnienia a zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli	982
7.	Moment wypełnienia upoważnienia	982
8.	Czas trwania kontroli	983
9.	Przedłużenie czasu trwania kontroli	984

	10. Upoważnienie a solidarny obowiązek podatkowy	984
	11. Wzór upoważnienia	985
	12. Wady dotyczące upoważnienia	986
	13. Przekroczenie zakresu kontroli wskazanego w upoważnieniu	987
Art. 284.	[Doręczenie upoważnienia do wszczęcia kontroli podatkowej]	988
	1. Uwagi ogólne	988
	2. Moment wszczęcia kontroli podatkowej	989
	3. Wszczęcie kontroli podatkowej po ustanowieniu pełnomocnika ogólnego	989
	3.1. Uwagi ogólne	989
	3.2. Wszczęcie kontroli podatkowej w przypadku nieobecności pełnomocnika ogólnego	990
	4. Wszczęcie kontroli podatkowej po 1.01.2016 r. po wyznaczeniu reprezentanta ustanowionego do końca 2015 r. na podstawie art. 281a o.p.	990
	5. Wszczęcie kontroli podatkowej przed 1.01.2016 r. po wyznaczeniu reprezentanta ustanowionego do końca 2015 r. na podstawie art. 281a o.p.	990
	5.1. Uwagi ogólne	990
	5.2. Wszczęcie kontroli podatkowej wyłącznie wobec reprezentanta ustanowionego w trybie art. 281a o.p.	991
	5.3. Wszczęcie kontroli podatkowej wobec kontrolowanego lub reprezentanta przy swobodnym wyborze podmiotu, wobec którego czynność ta może być podjęta	993
	5.4. Stanowisko pośrednie	999
	5.5. Wyznaczenie reprezentanta na podstawie art. 281a o.p. a możliwość skutecznego wszczęcia kontroli wobec kontrolowanego, traktowanego jako świadek	1001
	6. Miejsce doręczenia upoważnienia oraz potwierdzenie doręczenia tego dokumentu	1002
	7. Przeszkody prowadzenia kontroli podatkowej	1003
	8. Konsekwencje wszczęcia kontroli podatkowej	1003
	9. Wyznaczenie pełnomocnika na wypadek nieobecności kontrolowanego	1003
	10. Doręczenie upoważnienia w przypadku osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej będącej kontrolowanym, a także gdy kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego	1004
	11. Nieobecność kontrolowanego a kontrola podatkowa	1006
	12. Nieobecność kontrolowanego a czas kontroli u przedsiębiorcy	1007
	13. Brak dostępu do ksiąg a czas kontroli u przedsiębiorcy	1007
	14. Zawieszenie kontroli z uwagi na nieobecność kontrolowanego	1008

Art. 284a.	[Postanowienia szczególne dotyczące kontroli podatkowej]	1008
1.	Uwagi ogólne	1009
2.	Przesłanki podjęcia kontroli „na legitymację”	1009
3.	Pojęcie przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego	1010
4.	Kontrola „na legitymację” a brak naruszenia Kodeksu karnego skarbowego	1011
5.	Pierwszy obowiązek wobec przedsiębiorcy po wszczęciu kontroli „na legitymację”	1012
6.	Kontrola „na legitymację” a doręczenie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli	1012
7.	Udokumentowanie doręczenia upoważnienia w terminie 3 dni roboczych od wszczęcia kontroli podatkowej	1013
8.	Kontrola „na legitymację” i możliwość jej zawieszenia	1014
Art. 284aa.	[Dalsze prowadzenie kontroli podatkowej po rozwiązaniu spółki]	1014
Art. 284ab.	[Spółki podlegające kontroli przy kontroli podatkowej w zakresie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej]	1015
Art. 284b.	[Termin zakończenia kontroli podatkowej]	1016
1.	Podstawowe konsekwencje związane z przekroczeniem terminu do zakończenia kontroli	1016
2.	Inne konsekwencje związane z przekroczeniem terminu do zakończenia kontroli	1017
3.	Przedłużenie terminu do zakończenia kontroli	1018
4.	Przekroczenie terminu do zakończenia kontroli wynikającego z Prawa przedsiębiorców	1019
5.	Udokumentowanie podjęcia czynności kontrolnych we właściwym terminie	1020
Art. 285.	[Obecność kontrolowanego podczas kontroli]	1020
1.	Uwagi ogólne	1020
2.	Rezygnacja z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych	1021
3.	Możliwość prowadzenia czynności kontrolnych pod nieobecność kontrolowanego	1022
4.	Czynności kontrolne wykonywane w obecności pracownika kontrolowanego, który może być uznany za osobę, o której mowa w art. 97 k.c.	1022
5.	Nieobecność kontrolowanego a kurator	1023
Art. 285a.	[Miejsce kontroli podatkowej]	1023
1.	Uwagi ogólne	1023
2.	Miejsce wykonywania czynności kontrolnych	1023
3.	Miejsce wykonywania czynności kontrolnych w przypadku osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej	1025
4.	Czas trwania czynności kontrolnych	1026
5.	Kontrola w lokalu mieszkalnym przedsiębiorcy	1026

Art. 285b.	[Miejsce kontroli podatkowej – zasady szczególne]	1026
Art. 286.	[Uprawnienia kontrolującego]	1027
	1. Uwagi ogólne	1028
	2. Rodzaje uprawnień kontrolującego	1028
	3. Uprawnienia kontrolujących i sankcje wobec kontrolowanych	1029
	4. Uprawnienie do żądania wydania próbek oraz uprawnienia w zakresie dokumentacji	1030
	5. Zakres kontroli a uprawnienie dotyczące udostępnienia dokumentacji	1031
	6. Uprawnienia kontrolowanego a przepisy szczególne	1031
Art. 286a.	[Pomoc i asysta innych organów w toku kontroli]	1032
	1. Uwagi ogólne	1032
	2. Pojęcia pomocy i asysty kontrolującemu	1032
	3. Zasady udzielania pomocy i asysty	1032
	4. Przesłanki zastosowania pomocy lub asysty	1033
Art. 287.	[Obowiązki kontrolowanego]	1034
	1. Uwagi ogólne	1035
	2. Uzupełnienie uprawnień kontrolującego zawartych w art. 286 o.p.	1035
	3. Rodzaje uprawnień kontrolującego	1036
	4. Wyjaśnienia a przesłuchanie	1037
	5. Obowiązek przekazania organom podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych wyciągu z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisanego w postaci elektronicznej	1038
Art. 288.	[Kontrola lokalu mieszkalnego]	1039
	1. Uwagi ogólne	1040
	2. Zakres zastosowania art. 288 o.p.	1041
	3. Oględziny a zgoda kontrolowanego	1041
	4. Przesłanki zastosowania art. 288 o.p.	1041
	5. Oględziny lub oględziny z przeszukaniem a sytuacja osoby trzeciej	1043
Art. 288a.	(uchylony).	1043
Art. 289.	[Powiadomienie kontrolowanego o przeprowadzeniu dowodu]	1043
	1. Uwagi ogólne	1043
	2. Zakres zawiadomienia	1044
	3. Zawiadomienie a doręczenie zawiadomienia o dowodach	1045
	4. Konsekwencje braku zawiadomienia o dowodach kontrolowanego przedsiębiorcy	1046
	5. Dowód z oględzin z udziałem biegłego a obowiązek zawiadomienia	1046
	6. Wyłączenie obowiązku zawiadomienia o dowodach	1047

Art. 290.	[Protokół kontroli]	1047
	1. Obowiązek dokumentowania przebiegu kontroli w protokole kontroli	1048
	2. Formy dokumentowania poszczególnych czynności kontrolnych i możliwość wykorzystania dowodów kontroli w postępowaniu podatkowym	1049
	3. Elementy protokołu kontroli	1051
	4. Wzór protokołu kontroli	1054
	5. Termin do sporządzenia i doręczenie protokołu kontrolowanemu	1054
	6. Protokół doręczany kontrolowanemu bez załączonych do protokołu kontroli fotokopii, odpisów i wydruków z akt, ksiąg oraz innych dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego	1055
Art. 290a.	[Sposób zabezpieczenia, odtwarzania i wykorzystywania dowodów utrwalonych w toku kontroli podatkowej]	1055
Art. 290b.	[Stwierdzenie braku właściwości miejscowej organu przeprowadzającego kontrolę]	1056
Art. 290c.	[Podjęcie z urzędu zawieszanej kontroli podatkowej]	1057
Art. 291.	[Zastrzeżenia i wyjaśnienia do protokołu kontroli]	1058
	1. Uprawnienie do złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli	1058
	2. Wnioski dowodowe kontrolowanego po doręczeniu protokołu kontroli	1059
	3. Odpowiedź na zastrzeżenia do protokołu kontroli	1059
	4. Osoba uprawniona do odpowiedzi na zastrzeżenia do protokołu kontroli	1060
	5. Konsekwencje niezłożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli	1061
	6. Moment zakończenia kontroli podatkowej	1061
Art. 291a.	[Porozumienia w sprawie koordynacji kontroli]	1062
Art. 291b.	[Obowiązek kontrolowanego po zakończeniu kontroli podatkowej]	1062
	1. Zakończenie kontroli podatkowej a obowiązek zawiadamiania o zmianie adresu	1063
	2. Wątpliwości dotyczące zastosowania fikcji doręczenia na podstawie art. 291b o.p. w zakresie pism wydawanych po wszczęciu postępowania podatkowego	1064
Art. 291c.	[Kontrola podatkowa u przedsiębiorcy]	1064
	1. Podstawy prawne kontroli podatkowej przedsiębiorców	1065
	2. Przesłanki prowadzenia kontroli podatkowej na podstawie przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców	1066
	3. Wyłączenie lub ograniczenia stosowania ustawy – Prawo przedsiębiorców	1066
	4. Podstawowe zasady kontroli podatkowej prowadzonej na podstawie ustawy – Prawo przedsiębiorców	1067

Art. 291d.	[Stosowanie przepisów do reprezentanta lub pełnomocnika kontrolowanego. Nieobecność pełnomocnika podczas kontroli]	1068
1.	Reprezentant i pełnomocnik kontrolowanego uprawniony na równi z kontrolowanym	1068
2.	Ograniczenie zastosowania przepisów dotyczących kontrolowanego do reprezentantów i pełnomocnika kontrolowanego	1068
3.	Działania wobec kontrolowanego w przypadku nieobecności pełnomocnika	1069
Art. 292.	[Stosowanie przepisów]	1070
Dział VII		
Tajemnica skarbowa		1073
Art. 293.	[Pojęcie tajemnicy skarbowej]	1073
1.	Uwagi ogólne	1074
2.	Zakres informacji objętych tajemnicą skarbową	1075
3.	Tajemnica skarbowa a dostęp do informacji publicznej	1078
Art. 294.	[Zakres podmiotowy tajemnicy skarbowej]	1079
1.	Podmioty zobowiązane do zachowania tajemnicy skarbowej	1079
2.	Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej	1080
Art. 295.	[Dostęp do informacji bankowych]	1081
Art. 295a.	[Dostęp do informacji uzyskanych w postępowaniu w sprawie wydania uprzedniego porozumienia cenowego]	1083
Art. 295b.	[Dostęp do akt kontroli raportujących instytucji finansowych]	1084
Art. 295c.	[Dostęp do informacji o schematach podatkowych]	1085
Art. 295d.	[Dostęp do informacji uzyskanych w ramach współdziałania]	1085
Art. 296.	[Przechowywanie akt zawierających dane podlegające szczególnej ochronie]	1087
Art. 297.	[Udostępnianie akt zawierających informacje bankowe]	1089
1.	Uwagi ogólne	1091
2.	Przesłanki udostępnienia akt	1091
3.	Zasady udostępniania akt	1096
Art. 297a.	[Udostępnianie informacji podatkowych uzyskanych od innych państw]	1096
Art. 297b.	[Udostępnienie akt w sprawach dotyczących cen transferowych]	1097
Art. 297c.	[Udostępnienie informacji uzyskanych w ramach procedur przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych]	1098
Art. 297d.	[Udostępnienie informacji dotyczących schematów podatkowych]	1099
Art. 297e.	[Udostępnianie CBA i ABW innych danych niezawartych w aktach spraw podatkowych]	1099
Art. 297f.	[Udostępnianie informacji zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa, uzyskanych od podatnika w ramach procedury współdziałania]	1100

Art. 297g.	[Udostępnianie informacji zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa, uzyskanych od inwestora w związku z porozumieniem inwestycyjnym]	1101
Art. 298.	[Udostępnianie akt niezawierających informacji bankowych]	1101
Art. 299.	[Udostępnianie informacji z akt sprawy]	1105
	1. Zakres udostępnianych informacji	1107
	2. Opłata za udostępnienie informacji	1109
Art. 299a.	[Oznaczanie akt klauzulą „Tajemnica skarbowa”]	1110
Art. 299b.	[Wyrażenie zgody na ujawnianie tajemnicy skarbowej]	1110
	1. Uwagi ogólne	1111
	2. Przesłanki uzasadniające wyrażenie zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej	1111
	3. Treść i forma zgody na ujawnienie tajemnicy skarbowej	1112
Art. 299c.	[Udostępnianie informacji o wysokości dochodów lub o niezaleganiu w podatkach]	1113
Art. 299d.	[Odesłanie dotyczące informacji zgromadzonych poza aktami sprawy podatkowej]	1113
Art. 299e.	[Udostępnienie danych za pośrednictwem systemu teleinformatycznego]	1114
Art. 299f.	[Przekazywanie Prezesowi UOKiK informacji o ustaleniu prawdopodobieństwa wystąpienia opóźnień w spełnianiu świadczeń pieniężnych z transakcji handlowych]	1115
Art. 300.	(uchylony).	1117
Art. 301.	[Tajemnica skarbowa a uprawnienia strony do udostępnienia akt]	1117
Art. 302–304.	(uchylone).	1117
Art. 305.	[Zbiorcze informacje dotyczące podatków]	1118
Dział VIIA		
(uchylony)		1119
Rozdział 1		
(uchylony)		1119
Art. 305a.	(uchylony).	1119
Rozdział 2		
(uchylony)		1119
Art. 305b–305mb.	(uchylone).	1119
Rozdział 3		
(uchylony)		1119
Art. 305n–305o.	(uchylone).	1119

Dział VIII

Przepisy karne	1121
Art. 305p. [Odpowiedzialność karna za nieprzekazanie informacji lub przekazanie nierzetelnych informacji]	1121
1. Uwagi ogólne	1121
2. Zakres regulacji art. 305p o.p.	1122
Art. 305q. [Odpowiedzialność karna za niedopełnienie blokady rachunku bankowego]	1123
Art. 305r. [Odpowiedzialność karna za ujawnienie lub wykorzystanie algorytmów i informacji]	1124
Art. 306. [Odpowiedzialność karna za ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową]	1126

Dział VIIIA

Zaświadczenia	1131
Art. 306a. [Wydawanie zaświadczeń przez organy podatkowe]	1131
Art. 306aa. [Przetwarzanie danych osobowych przy wydaniu zaświadczenia – obowiązek informacyjny organu podatkowego]	1139
Art. 306b. [Zaświadczenie potwierdzające fakty albo stan prawny na podstawie danych organu]	1141
Art. 306c. [Odmowa wydania zaświadczenia]	1145
Art. 306d. [Ograniczenie żądania zaświadczenia przez organ podatkowy]	1146
Art. 306e. [Wydanie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzającego stan zaległości podatkowej]	1149
Art. 306f. [Zaświadczenie o wysokości zobowiązań spadkodawcy]	1154
Art. 306g. [Zaświadczenie o zaległościach podatkowych zbywającego]	1155
Art. 306h. [Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych podatnika wydawane na żądanie innych podmiotów]	1158
Art. 306ha. [Zaświadczenie dla banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej zamierzających udzielić podatnikowi kredytu]	1160
Art. 306i. [Zaświadczenie o wysokości dochodu i obrotu podatnika]	1160
Art. 306ia. [Zaświadczenie wydawane kontrahentowi podatnika]	1162
Art. 306j. [Delegacja do wydania aktu wykonawczego]	1164
Art. 306k. [Odpowiednie stosowanie do zaświadczeń innych przepisów Ordynacji podatkowej]	1165
Art. 306l. [Zaświadczenie o miejscu zamieszkania lub siedzibie na terytorium RP]	1166
Art. 306m. (uchylony).	1167
Art. 306n. [Delegacja do wydania aktu wykonawczego]	1167

Dział IX

Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe 1169

Rozdział 1

Zmiany w przepisach obowiązujących 1169

Art. 307–323. (pominięte). 1169

Rozdział 2

Przepisy przejściowe 1169

Art. 324–342. (pominięte). 1169

Rozdział 3

Przepisy końcowe 1169

Art. 343. [Utrata mocy obowiązującej dotychczasowych przepisów] 1169

Art. 344. [Wejście w życie ustawy] 1170

Literatura 1171

Skorowidz rzeczowy 1205

Autorzy 1225

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2006/112/WE	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.)
dyrektywa 2011/16/UE	– dyrektywa Rady 2011/16/UE z 15.02.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64, s. 1, ze zm.)
dyrektywa 2016/1164	– dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z 12.07.2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193, s. 1, ze zm.)
dyrektywa 2018/822	– dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z 25.05.2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz.Urz. UE L 139, s. 1, ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2021 r. poz. 2345 ze zm.)
k.k.s.	– ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408 ze zm.)
k.m.	– ustawa z 18.09.2001 r. – Kodeks morski (Dz.U. z 2018 r. poz. 2175 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 735 ze zm.)
k.p.c.	– ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.)

k.p.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 534 ze zm.)
KPPUE	– Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
k.r.o.	– ustawa z 25.02.1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz.U. z 2020 r. poz. 1359)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1526 ze zm.)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2022 r. poz. 329 ze zm.)
pr. adw.	– ustawa z 26.05.1982 r. – Prawo o advokaturze (Dz.U. z 2020 r. poz. 1651 ze zm.)
pr. bank.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Prawo bankowe (Dz.U. z 2021 r. poz. 2439 ze zm.)
pr. cel.	– ustawa z 19.03.2004 r. – Prawo celne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1856)
pr. kons.	– ustawa z 25.06.2015 r. – Prawo konsularne (Dz.U. z 2021 r. poz. 823 ze zm.)
pr. not.	– ustawa z 14.02.1991 r. – Prawo o notariacie (Dz.U. z 2020 r. poz. 1192 ze zm.)
pr. poczt.	– ustawa z 23.11.2012 r. – Prawo pocztowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1041 ze zm.)
pr. przeds.	– ustawa z 6.03.2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.)
pr. res.	– ustawa z 15.05.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1588 ze zm.)
pr. stow.	– ustawa z 7.04.1989 r. – Prawo o stowarzyszeniach (Dz.U. z 2020 r. poz. 2261)
pr. tel.	– ustawa z 16.07.2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz.U. z 2021 r. poz. 576 ze zm.)
pr. up.	– ustawa z 28.02.2003 r. – Prawo upadłościowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 1228 ze zm.)
p.u.s.a.	– ustawa z 25.07.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 137)
p.w.u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1948 ze zm.)
p.z.p.	– ustawa z 11.09.2019 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1129 ze zm.)
r.n.o.z.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także

	zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz.U. z 2021 r. poz. 703)
rozporządzenie 2016/679	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z 27.04.2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz.Urz. UE L 119, s. 1)
rozporządzenie eIDAS	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z 23.07.2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE (Dz.Urz. UE L 257, s. 73)
r.s.d.d.e.	– rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z 14.09.2011 r. w sprawie sporządzania i doręczania dokumentów elektronicznych oraz udostępniania formularzy, wzorów i kopii dokumentów elektronicznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 180)
r.w.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 22.08.2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2371 ze zm.)
r.z.w.o.p.	– rozporządzenie Ministra Finansów z 29.12.2015 r. w sprawie zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe (Dz.U. z 2020 r. poz. 730)
tarcza 1	– ustawa z 31.03.2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 568 ze zm.)
tarcza 2	– ustawa z 16.04.2020 r. o szczególnych instrumentach wsparcia w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. z 2022 r. poz. 376)
tarcza 3	– ustawa z 14.05.2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz.U. poz. 875 ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 321E z 2006 r., s. 37)
u.COVID-19	– ustawa z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2095 ze zm.)
u.d.e.	– ustawa z 18.11.2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz.U. poz. 2320 ze zm.)

u.d.j.s.t.	– ustawa z 13.11.2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 1672 ze zm.)
u.d.o.	– ustawa z 6.08.2010 r. o dowodach osobistych (Dz.U. z 2021 r. poz. 816 ze zm.)
u.d.p.	– ustawa z 5.07.1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 2117)
u.f.p.	– ustawa z 27.08.2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 305 ze zm.)
u.g.h.	– ustawa z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (Dz.U. z 2020 r. poz. 2094 ze zm.)
u.g.k.	– ustawa z 20.12.1996 r. o gospodarce komunalnej (Dz.U. z 2021 r. poz. 679)
u.i.d.p., ustawa o informatyzacji	– ustawa z 17.02.2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 2070 ze zm.)
u.j.p.	– ustawa z 7.10.1999 r. o języku polskim (Dz.U. z 2021 r. poz. 672)
u.KAS	– ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 422 ze zm.)
u.k.s.	– ustawa z 28.09.1991 r. o kontroli skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 720 ze zm.); akt utracił moc
u.k.s.s.c.	– ustawa z 28.07.2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 2257 ze zm.)
u.k.w.h.	– ustawa z 6.07.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz.U. z 2019 r. poz. 2204 ze zm.)
unijny kodeks celny	– rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z 9.10.2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz.Urz. UE L 269, s. 1, ze zm.)
u.NIK	– ustawa z 23.12.1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz.U. z 2020 r. poz. 1200 ze zm.)
u.o.d.o.	– ustawa z 10.05.2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1781)
u.o.i.f.	– ustawa z 29.07.2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz.U. z 2021 r. poz. 328 ze zm.)
u.o.i.n.	– ustawa z 5.08.2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 742)
u.o.s.	– ustawa z 16.11.2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2021 r. poz. 1923 ze zm.)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2022 r. poz. 143 ze zm.)
u.p.c.c.	– ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2022 r. poz. 111 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)

u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2022 r. poz. 479 ze zm.)
u.p.l.	– ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (Dz.U. z 2019 r. poz. 888 ze zm.)
u.p.n.i.f.	– ustawa z 15.01.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1836)
u.p.o.l.	– ustawa z 12.01.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1170 ze zm.)
u.p.p.	– ustawa z 6.11.2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (Dz.U. z 2020 r. poz. 849 ze zm.)
u.p.p.f.t.	– ustawa z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2021 r. poz. 1132 ze zm.)
u.p.p.p.	– ustawa z 19.12.2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz.U. z 2022 r. poz. 407)
u.p.r.	– ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (Dz.U. z 2020 r. poz. 333)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2021 r. poz. 1043)
u.p.s.p.p.	– ustawa z 30.04.2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. z 2021 r. poz. 743)
u.p.t.	– ustawa z 24.08.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2021 r. poz. 985)
u.p.t.u.	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
u.p.w.k.	– ustawa z 2.03.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz.U. z 2020 r. poz. 452 ze zm.)
u.r.p.	– ustawa z 6.07.1982 r. o radcach prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 75 ze zm.)
u.r.s.p.o.	– ustawa z 16.10.2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz.U. poz. 2200 ze zm.)
u.r.z.s.n.	– ustawa z 27.08.1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz.U. z 2021 r. poz. 573 ze zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z 2.07.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.); akt utracił moc
u.s.g.	– ustawa z 8.03.1990 r. o samorządzie gminnym (Dz.U. z 2021 r. poz. 1372 ze zm.)
u.s.k.o.	– ustawa z 12.10.1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. z 2018 r. poz. 570)
u.s.k.o.k.	– ustawa z 5.11.2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1844 ze zm.)

u.s.u.s.	– ustawa z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.)
u.ś.u.d.e.	– ustawa z 18.07.2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz.U. z 2020 r. poz. 344)
u.u.i.s.	– ustawa z 21.06.1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. z 2015 r. poz. 578 ze zm.); akt utracił moc
u.u.k.r.b.	– ustawa z 21.10.2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz.U. z 2021 r. poz. 541 ze zm.)
u.u.p.	– ustawa z 19.08.2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1907 ze zm.)
u.u.z.	– ustawa z 5.09.2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej (Dz.U. z 2021 r. poz. 1797)
u.w.i.p.	– ustawa z 9.03.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2021 r. poz. 626 ze zm.)
u.z.e.i.p.	– ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2022 r. poz. 166)
u.z.p.	– ustawa z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.); akt utracił moc
u.z.p.d.	– ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2021 r. poz. 1993 ze zm.)
u.z.r.r.z.	– ustawa z 6.12.1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów (Dz.U. z 2018 r. poz. 2017 ze zm.)
u.z.s.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw (Dz.U. z 2021 r. poz. 170)
u.z.u.p.z.	– ustawa z 6.03.2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2022 r. poz. 470)
z.o.p.2006, nowela z 16.11.2006 r.	– ustawa z 16.11.2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590)
z.o.p.2008, nowela z 7.11.2008 r.	– ustawa z 7.11.2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318)
z.o.p.2015, nowela z 10.09.2015 r.	– ustawa z 10.09.2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649 ze zm.)
z.o.p.2018, nowela z 5.07.2018 r.	– ustawa z 5.07.2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1499 ze zm.)
z.u.p.d.o.f.2018, nowela z 23.10.2018 r.	– ustawa z 23.10.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2193 ze zm.)

Czasopisma, publikatory i inne

BS	– Biuletyn Skarbowy
CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
CEIDG	– Centralna Ewidencja i Informacja o Działalności Gospodarczej
DGP	– Dziennik Gazeta Prawna
DoP	– Doradztwo Podatkowe
ECR	– European Court Reports
ePUAP	– elektroniczna Platforma Usług Administracji Publicznej
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości
FK	– Finanse Komunalne
GIIF	– Generalny Inspektor Informacji Finansowej
GSP	– Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa
j.s.t.	– jednostka samorządu terytorialnego
JP	– Jurysdykcja Podatkowa
KAS	– Krajowa Administracja Skarbowa
KPPod.	– Kwartalnik Prawa Podatkowego
KPPubl.	– Kwartalnik Prawa Publicznego
M.P.	– Monitor Polski
MoPod	– Monitor Podatkowy
MoP	– Monitor Prawniczy
NIK	– Najwyższa Izba Kontroli
NP	– Nowe Prawo
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	– Najwyższy Trybunał Administracyjny
OECD	– Organizacja Wspólnoty Gospodarczej i Rozwoju
ONSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
OPP	– Orzecznictwo Podatkowe Przegląd
OSN	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego
OSNC	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna
OSNKW	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Karna i Wojskowa
OSNP	– Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
OSNSPiA	– Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach podatkowych i administracyjnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
OwSS	– Orzecznictwo w Sprawach Samorządowych
PAiP	– Procedury Administracyjne i Podatkowe

Pal.	– Palestra
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy
PPE	– Przegląd Prawa Egzekucyjnego
PPH	– Przegląd Prawa Handlowego
PPP	– Przegląd Prawa Publicznego
PPLiFS	– Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
Pr. Gosp.	– Prawo Gospodarcze
PriP	– Prawo i Podatki
Pr. Pom. Publ.	– Prawo Pomocy Publicznej
Prok. i Pr.	– Prokuratura i Prawo
Prok. i Pr.-wkt.	– Prokuratura i Prawo – wkładka
Prz. Leg.	– Przegląd Legislacyjny
PS	– Przegląd Sądowy
PUG	– Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
Rej.	– Rejent
RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
R.Pr.	– Radca prawny
Rz.	– Rzeczpospolita
SA	– sąd apelacyjny
ST	– Samorząd Terytorialny
SFK	– Serwis Finansowo-Księgowy
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
UOKiK	– Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

WPROWADZENIE

Ordynacja podatkowa z 1997 r. jest aktem wymagającym ciągłego komentowania. Jedną z zasadniczych tego przyczyn są jego częste zmiany, ale nie tylko. Równie ważną okolicznością są także nowe orzeczenia sądowe oraz zmieniające się poglądy doktryny na różnego rodzaju problemy związane z rozumieniem poszczególnych regulacji zawartych w tej ustawie. Dobry komentarz do Ordynacji podatkowej może być napisany przez autorów, którzy nie tylko doskonale znają treść zmienionych przepisów – co nie jest takie trudne – lecz także przebogate orzecznictwo sądów dotyczące spraw uregulowanych w Ordynacji. Muszą także mieć bardzo dobrą orientację w literaturze dotyczącej tej ustawy. Warunki te spełniają autorzy niniejszego komentarza, wszyscy związani bardzo mocno z kierowaną przeze mnie Katedrą Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku. W tym zespole są sędziowie sądów administracyjnych i naukowcy specjalizujący się w prawie podatkowym i mający ścisły kontakt z praktyką. Czterech autorów komentarza to członkowie Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, która przygotowała projekt nowej Ordynacji podatkowej. Taki skład umożliwił całościowe odniesienie się w komentarzu do wszystkich istotnych problemów (teoretycznych i praktycznych) wynikających ze stosowania przepisów tej ustawy.

Zasadniczym celem komentarza jest umożliwienie czytelnikowi zrozumienia trudnych instytucji uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Bez rozumienia przepisów nie można prawidłowo rozwiązywać problemów związanych z ich stosowaniem w praktyce. W komentarzu zawarte jest, co należy podkreślić, stanowisko autorów dotyczące sposobu rozwiązywania tych problemów. Nie zawsze jest ono zgodne z poglądami wynikającymi z wyroków sądowych i prezentowanymi w doktrynie, ale zawsze jest szczegółowo uzasadnione. Czytelnik musi w takiej sytuacji sam zdecydować – bazując na przedstawionych w komentarzu argumentach – jak rozumieć dany przepis. Namawiam do tego – co chyba oczywiste – aby honorować poglądy autorów komentarza!

W komentarzu zostało zaprezentowane i poddane analizie orzecznictwo sądowe oraz Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej mające znaczenie z uwagi na omawianą problematykę. Dodatkowo jest przytaczana literatura (glosy, artykuły, komentarze). Ma to na celu wszechstronne przedstawienie analizowanych zagadnień,

tak aby czytelnik mógł poznać istotne argumenty formułowane w sporach interpretacyjnych powstałych na gruncie Ordynacji podatkowej.

Trudne instytucje są dodatkowo przybliżane poprzez podanie przykładów praktycznych. Dotyczy to zwłaszcza regulacji procesowych znajdujących zastosowanie przede wszystkim w relacjach podatnik – organy podatkowe na etapie kontroli podatkowej, czynności sprawdzających i postępowania podatkowego. Dobry przykład znakomicie ułatwia zrozumienie nawet najbardziej skomplikowanych instytucji.

Warto zwrócić uwagę, że jest to jedyny komentarz, w którym w sposób całościowy rozważane są problemy dotyczące zarówno realizacji podatków państwowych, jak i – co z reguły jest pomijane – podatków zasilających budżety gmin. Stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej przez samorządowe organy podatkowe ma swoją specyfikę, której nieuwzględnienie prowadzi do powstawania licznych, a niepotrzebnych problemów podatkowych.

Komentarz jest kierowany przede wszystkim do pracowników organów skarbowych, w tym także samorządowych, podatników, doradców podatkowych, sędziów sądów administracyjnych, osób zajmujących się naukowo prawem podatkowym oraz wszystkich zainteresowanych ogólnym prawem podatkowym.

Mam nadzieję, że lektura komentarza przyczyni się do tego, że przepisy Ordynacji będą łatwiejsze w rozumieniu, przez co zmniejszy się liczba sporów podatkowych.

USTAWA

z dnia 29 sierpnia 1997 r.

Ordynacja podatkowa

(Dz.U. z 2021 r. poz. 1540; zm.: Dz.U. z 2021 r. poz. 1598, poz. 2076, poz. 2105, poz. 2262, poz. 2328)

DZIAŁ IV

Postępowanie podatkowe

Rozdział 1

Zasady ogólne

Art. 120. [Zasada legalności i praworządności]

Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

1. Pojęcie zasad ogólnych postępowania podatkowego

Postępowanie podatkowe prowadzone na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej opiera się na zasadach ogólnych tego postępowania. Przez pojęcie tych zasad należy rozumieć podstawowe (przewodnie) reguły postępowania, uznane za takie przez ustawodawcę¹. Pierwowzorem tych zasad były te, które obowiązywały w procedurach sądowych, różniąc się znacząco ich przedmiotem². Zasady te nie mają tylko i wyłącznie cech wskazówek czy zaleceń, lecz są normami prawa, których naruszenie jest oceniane z takim samym skutkiem prawnym przez organy i sądy, jak naruszenie jakiegokolwiek przepisu prawa materialnego. Zasady ogólne postępowania podatkowego dotyczą przede wszystkim samego postępowania, którego celem jest rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy w drodze decyzji administracyjnej, i obowiązują tu w pełnym zakresie. Funkcja tych zasad polega generalnie na ujednolicaniu interpretacji przepisów proceduralnych, wypełnianiu luk prawnych oraz wzmacnianiu pozycji procesowej podmiotów postępowania podatkowego. W doktrynie prawa podatkowego wysuwany jest postulat dążenia do objęcia zasadami postępowania podatkowego wszystkich procedur (np. czynności proceduralnych wykonywanych przez podatnika). Pełnią one bowiem takie same funkcje i nie ma powodów,

¹ Z. Janowicz, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym*, Warszawa–Poznań 1987, s. 81.

² R. Suwaj, *Judycjalizacja postępowania administracyjnego*, Warszawa 2009, s. 161 i n.

aby w innych procedurach nie chronić tych samych wartości, co w postępowaniu podatkowym w wąskim ujęciu³.

W rozdziale 1 działu IV o.p. zostały zawarte następujące zasady ogólne postępowania podatkowego:

- legalizmu i praworządności (art. 120),
- postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1),
- udzielania informacji (art. 121 § 2),
- prawdy obiektywnej (art. 122),
- czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania (art. 123 § 1),
- przekonywania (art. 124),
- wnikliwości, szybkości i prostoty postępowania (art. 125),
- pisemności – sposobów załatwiania spraw podatkowych (art. 126),
- dwuinstancyjności postępowania (art. 127),
- trwałości ostatecznych decyzji (art. 128),
- jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129).

Nie jest to pełny katalog zasad ogólnych postępowania podatkowego. Także z innych unormowań Ordynacji podatkowej, zwłaszcza jej działu IV, mogą nawet w sposób dorozumiany wynikać zasady postępowania podatkowego⁴. Jak słusznie zauważa Z. Kmiecik, niejednokrotnie zwłaszcza sądowa praktyka orzecznicza staje przed problemem rekonstrukcji zasad ogólnych postępowania⁵.

2. Istota zasady legalizmu i praworządności

Rozwijając literalne brzmienie art. 120 o.p., tj. zawartej w nim zasady legalizmu i praworządności, należy stwierdzić, że organy podatkowe powinny działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania powinny stać na straży praworządności. Komentowany przepis wyraża regułę, która równocześnie jest zasadą konstytucyjną. W myśl bowiem art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Taki sposób postępowania władzy publicznej to właśnie „stanie na straży praworządności”. W doktrynie prawa podkreśla się, że szerzej została ujęta zasada praworządności w regulacjach Kodeksu postępowania administracyjnego, a jej treść została zacieśniona w Ordynacji podatkowej⁶. Próbę wyjaśnienia istoty zasady legalizmu podjął Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 27.05.2002 r. (K 20/01, OTK-A 2002/3,

³ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury...*, s. 633 i n.

⁴ Na przykład zasady odnoszące się do prowadzenia postępowania dowodowego (rozdział 11 działu IV o.p.); na zasadę zupełności postępowania podatkowego i jej podmiotowy charakter wskazuje A. Hanusz, *Podmiotowy charakter zasady zupełności postępowania podatkowego*, PS 2004/10, s. 12–34.

⁵ Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 39 i n.

⁶ J. Borkowski [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 9, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, s. 143 i n.

poz. 34). Mianowicie Trybunał zauważył, iż art. 7 Konstytucji RP – określany jako przepis wyrażający zasadę legalizmu – z reguły nie jest, z uwagi na swój poziom abstrakcji, adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności ustaw, przynajmniej jeśli chodzi o badanie ich treści. Przepis ten nakłada na organy państwowe przede wszystkim obowiązek działania zgodnie z obowiązującymi przepisami kompetencyjnymi. Z art. 7 Konstytucji RP nie wypływają inne uprawnienia poza już wynikającymi z innych norm prawnych. Jego „samoistne” znaczenie sprowadzić można do interpretacji przepisów kompetencyjnych w sposób ścisły i z odrzuceniem zasady: co nie jest zakazane, jest dozwolone – w odniesieniu do organów władzy publicznej. Podobnie zasadę tę interpretuje orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego. I tak np. w wyroku z 26.02.2001 r. (III SA 167/00, LEX nr 47930) NSA w Warszawie przypominał, iż art. 120 o.p. stanowi, że organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. To oznacza, że w postępowaniu podatkowym nie ma zastosowania zasada, iż dozwolone jest wszystko to, co nie jest zakazane przez prawo. W wyroku z 10.10.2002 r. (I SA/Gd 2409/01, POP 2004/2, s. 44) NSA w Gdańsku podkreślił, iż niezgodne z zasadą praworządności byłoby postępowanie organów podatkowych akceptujące, w stosunku do sprzedawcy, wartość usług (według organów zawyżoną) i zadeklarowany od nich podatek należny, a kwestionujące prawo nabywcy do uwzględnienia tego podatku jako podlegającego odliczeniu z tej przyczyny, że cena za usługi jest wyższa od tej, którą strony powinny uzgodnić, gdyby kierowały się realiami rynkowymi. Natomiast w orzeczeniu z 22.03.2018 r. (II FSK 663/16, LEX nr 2497760) NSA zauważył, że „zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych jest jedną z podstawowych zasad prowadzenia postępowania podatkowego. Oznacza ona zakaz przerzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez ustawodawcę lub przez organy podatkowe. Zasady zaufania do organów podatkowych nie można odczytywać w oderwaniu od zawartej w art. 120 o.p. zasady legalizmu i praworządności, które nakazują organom podatkowym działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania stać na straży praworządności”. W wyroku z 29.10.2019 r. (I SA/Łd 542/19, LEX nr 2748403) WSA w Łodzi podkreślił, że „jeśli w toku postępowania podatkowego organ napotka przeszkody nie do przewyższenia w poszukiwaniu wszelkich dowodów, będąc obowiązany na zasadzie legalizmu (art. 120 o.p.) do prowadzenia tego postępowania, musi poszukiwać i oprzeć się na dowodach, które jest w stanie wyjednać”.

3. Pojęcie przepisów prawa

Przepisy prawa to przepisy kierowane do wszystkich podmiotów prawa, a więc osób fizycznych, osób prawnych, jednostek niemających osobowości prawnej, a także do organów, sądów, organizacji społecznych, instytucji itp. Przez określenie „przepisy prawa” należy rozumieć przede wszystkim ustawy i wydawane na ich podstawie oraz w celu ich wykonania przepisy wykonawcze, które decydują w szczególności o tym, kiedy organ podatkowy wydaje decyzję. Z przepisami prawa wiąże się przede wszystkim kwestia źródeł prawa. Problematyka źródeł prawa podatkowego została szeroko i wyczerpująco opisana

w literaturze⁷. Termin „źródła prawa” oznacza zarówno same fakty prawotwórcze danego systemu – formalne źródła prawa, jak i czynniki wpływające na treść tego systemu – materialne źródła prawa⁸. Pojęcie źródeł prawa wskazuje tak na rodowód określonych przepisów, jak i ich treść oraz formę. Treść prawa jest w znacznej mierze zdeterminowana charakterem stosunków społecznych przez nie regulowanych, co wymaga doboru odpowiedniej formy aktu prawnego. Ważne jest zwłaszcza, jak dalece określony rodzaj stosunków społecznych wymaga tylko formy ustawy, a w jakiej mierze treść tych stosunków powinna być w niej unormowana. Istnieją bowiem stosunki społeczne, które należy bezpośrednio unormować w ustawie, przy znacznym ograniczeniu regulacji podustawowej⁹. W hierarchii źródeł prawa podatkowego najważniejsze miejsce zajmuje Konstytucja RP. W myśl art. 87 Konstytucji RP za źródła prawa podatkowego (oprócz Konstytucji) należy uważać ustawy, rozporządzenia i uchwały rad gmin (miast) oraz akty o charakterze prawa międzynarodowego. Ustawodawca w art. 217 Konstytucji RP podkreślił znaczenie ustaw jako źródeł prawa podatkowego. W przepisie tym mówi się bowiem, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podatników, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje wyłącznie w drodze ustawy¹⁰. Wydanie decyzji w sprawie, co do której przepis prawa przewiduje jej załatwienie w inny sposób niż przez wydanie decyzji, oznacza, że decyzja została wydana bez podstawy prawnej (wyrok NSA w Warszawie z 10.06.1983 r., I SA 217/83, ONSA 1983/1, poz. 41). Zasada praworządności wymaga, aby każdy akt władczej ingerencji organu w sferę prawną obywatela oparty był na konkretnie wskazanym przepisie prawa (wyrok NSA w Warszawie z 27.10.1987 r., IV SA 292/87, CBOSA).

4. Reguły rozstrzygania obowiązujące organy podatkowe i sądy

Z zasadą legalizmu i praworządności związana jest również kwestia samego orzekania przez podmioty uprawnione. Organy podatkowe – podejmując rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej – powinny mieć na uwadze zarówno przepisy prawa materialnego, jak też regulacje procesowe. W takich sytuacjach stosowanie przepisów prawa materialnego musi być oceniane na chwilę zdarzenia, dającego podstawę do określania praw czy obowiązków danego podmiotu. Natomiast za samą podstawę proceduralną przyjmuje się tę obowiązującą na dzień wydawania decyzji podatkowej. W wyroku z 3.11.1999 r. (III SA 7817/98, LEX nr 40144) NSA w Warszawie zauważył, iż zgodnie z art. 120 o.p. organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa, a zatem rozpoznając sprawę w tym aspekcie, należało stwierdzić, że ocenie wymienionych organów podlegały: fakt poniesienia przez

⁷ Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 42 i n.

⁸ Zob. Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 245.

⁹ Szerzej na ten temat: E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Źródła prawa podatkowego w świetle przepisów Konstytucji z 2 kwietnia 1997 r.* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego...*, s. 165 i n.

¹⁰ Problematykę elementów konstrukcyjnych podatku w świetle art. 217 Konstytucji RP szeroko analizuje H. Dzwonkowski, *Elementy konstrukcyjne podatku w świetle art. 217 Konstytucji*, „Glosa” 1999/6, s. 1–6.

podatnika wydatku, sposób jego udokumentowania i związek wydatku ze wskazanym przychodem. Organy podatkowe nie miały natomiast prawa do oceny – dla celów podatkowych – czy działanie konkretnego podatnika, z punktu widzenia zasad ekonomii, było racjonalne, czy też nie. W innym wyroku, z 1.03.2004 r. (I SA/Wr 1950/01, POP 2004/6, s. 124), WSA w Opolu stwierdził, iż przy stosowaniu przepisów prawa materialnego organ podatkowy nie może rozstrzygać na niekorzyść strony wszelkich niejasnych przepisów. Zgodnie z zasadami zawartymi w art. 2 Konstytucji RP, w art. 120, 121 § 1 i w art. 122 o.p. organy podatkowe nie mogą wybierać do wydawania decyzji określającej zobowiązania podatkowe w podatku od towarów i usług jedynie miesięcy niepomysłnych dla podatnika, a pomijać miesiące dla niego korzystne. Z kolei w wyroku z 14.02.2002 r. (I SA/Po 461/01, OSP 2003/2, poz. 17, z głosem częściowo aprobowującym R. Hausera i A. Kabata, OSP 2003/2, poz. 17, oraz głosem aprobowującym J. Mikołajewicza, OSP 2003/2, poz. 17) NSA w Poznaniu podkreślił, że sędziowie mają prawo (a obowiązek wówczas, gdy z powodu utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego nie może wypowiedzieć się Trybunał Konstytucyjny) – na podstawie art. 8 ust. 2 Konstytucji RP o bezpośrednim jej stosowaniu – do wydawania wyroków wprost na podstawie Konstytucji RP. Sędzia sądu administracyjnego może w indywidualnej sprawie odstąpić od stosowania przepisu ustawy podatkowej, który uznaje za sprzeczny z Konstytucją, oraz pominąć sprzeczny z Konstytucją i ustawą akt podstawowy. Organy podatkowe, stosując przepisy prawa podatkowego – stosownie do art. 7 Konstytucji RP – działają na podstawie i w granicach prawa. Zgodnie z art. 8 Konstytucji RP Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej, a jej przepisy stosuje się bezpośrednio. Organy podatkowe, mając wątpliwości co do konstytucyjności przepisów wykonawczych i ich zgodności z ustawą podatkową, powinny w trakcie postępowania podatkowego podjąć w tym zakresie stosowne działania prawne, a nie odsyłać podatnika – po zakończeniu postępowania administracyjnego – na drogę postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. W orzeczeniu z 16.11.2006 r. (II FSK 1419/05, LEX nr 263875) NSA w Warszawie zauważył, że art. 120 o.p. otwiera rozdział zawierający katalog zasad ogólnych postępowania podatkowego. Zasady ogólne to najważniejsze reguły, które z jednej strony przesądzają o modelu postępowania, z drugiej zaś – stanowią wytyczne działania dla organów podatkowych. Nie wprowadzają nowych, samoistnych instytucji, lecz są normami, które mają być realizowane przez istniejące instytucje. Dzięki temu „wyjęciu przed nawias” wszystkie instytucje zawarte w Ordynacji podatkowej mogą być traktowane jako konkretyzacja zasad ogólnych. W tym samym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że samo powołanie przez autora skargi kasacyjnej art. 120 o.p. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. i przytoczona na jego poparcie argumentacja stanowią zarzut dalece zbyt ogólnikowy, aby mógł on zostać poddany merytorycznej ocenie sądu odwoławczego. Autor skargi kasacyjnej powinien najpierw podnieść zarzut naruszenia konkretnych przepisów działu IV rozdziału 11 o.p., a następnie dowodzić, iż w efekcie wadliwego ich zastosowania lub wykładni doszło do uchybienia generalnej zasadzie legalizmu. Zarzut naruszenia art. 120 o.p. nie może odnieść pożądanego przez stronę skutku, jeżeli oderwany jest od skonkretyzowanych i skutecznych, na gruncie danej sprawy, zarzutów naruszenia stosownych przepisów procesowych, względnie materialnoprawnych. W innym

wyroku, z 16.07.2009 r. (I FSK 1036/08, LEX nr 552127), NSA zauważył, że sytuacja, w której w identycznym stanie faktycznym w stosunku do różnych osób wydane zostaną odmienne interpretacje podatkowe, narusza zasady postępowania podatkowego określone w art. 120 i 121 o.p. oraz zasady określone w art. 7 i 32 Konstytucji RP. Jednakże w takiej sytuacji organom nie można postawić zarzutu, że nie powieliły interpretacji, która została wydana najwcześniej, gdyż organ ma prawo i obowiązek wydać odmienną interpretację w sytuacji, gdy uzna, że wcześniejsza interpretacja była nieprawidłowa. W postanowieniu z 13.10.2014 r. (II FPS 7/14, LEX nr 1536815) NSA przypomniał, że organy podatkowe w procesie wykładni przepisów art. 11 ust. 1 i art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., stosownie do zasady wyrażonej w art. 7 Konstytucji RP i powtórzonej w art. 120 o.p., nie mogą odmówić zastosowania ich prokonstytucyjnej wykładni. Zasada praworządności wymaga, aby każdy akt władczej ingerencji organu w sferę prawną obywatela był oparty na konkretnie wskazanym przepisie prawa. Z zagadnieniem tym wiąże się również kwestia samego orzekania przez podmioty uprawnione. Organy podatkowe, podejmując rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej, powinny mieć na uwadze zarówno przepisy prawa materialnego, jak też regulacje procesowe. W takich sytuacjach stosowanie przepisu prawa materialnego musi być oceniane na chwilę zdarzenia dającego podstawę do określania praw czy obowiązków danego podmiotu. Natomiast sama podstawa proceduralna powinna obowiązywać na dzień wydawania decyzji podatkowej¹¹. W wyroku z 31.05.2017 r. (I FSK 1688/15, LEX nr 2323283) NSA zauważył, że „orzekanie – także wskazanie w podstawie prawnej decyzji – przepisu prawa, który nie mógł znaleźć w sprawie zastosowania, nie może być oceniane jako nie dające podstaw do uchylenia decyzji naruszenie prawa procesowego, lecz jako naruszenie jednej z zasad ogólnych postępowania podatkowego, tj. wynikającej z art. 120 o.p. zasady legalizmu, której naruszenie przez organ podatkowy winno skutkować uchyleniem decyzji przez sąd pierwszej instancji”. W orzeczeniu z 25.03.2021 r. (I FSK 143/21, LEX nr 3179045) NSA podkreślił, że „zasada legalizmu powinna uzyskać pierwszeństwo przed zasadą budowania zaufania do organów zawsze wtedy, gdy co prawda odnośnie minionych okresów rozliczeniowych organ podatkowy (choćby przez swój błąd) nie zakwestionował zaproponowanego przez podatnika rozumienia przepisów prawa, których wykładnia jest jasna i nie budzi wątpliwości interpretacyjnych. Zasady legalizmu i równości wobec prawa stanowią bowiem silny argument przeciwko zbyt pochopnemu przyznawaniu niektórym podatnikom prawa do korzystnej dla siebie, lecz obiektywnie błędnej, interpretacji precyzyjnych przepisów prawa”.

¹¹ W orzecznictwie sądowym oraz w doktrynie prawa toczył się spór co do określenia momentu wydania (terminu „wydać”) aktu administracyjnego (decyzji, interpretacji podatkowej, sprzeciwu). Dnia 4.11.2008 r. NSA w składzie 7 sędziów, I FPS 2/08, LEX nr 456605, podjął uchwałę o następującej treści: „W stanie prawnym obowiązującym w 2005 r., pojęcie «niewydanie postanowienia» użyte w art. 14b § 3 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku, o którym stanowi przepis § 1 powołanego artykułu”. Natomiast w uchwale z 14.12.2009 r., II FPS 7/09, POP 2010/2, s. 119, NSA w składzie Pełnej Izby Finansowej stwierdził, że „w stanie prawnym obowiązującym od 1.07.2007 r. pojęcie «niewydanie interpretacji» użyte w art. 14o § 1 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy”.

5. Skutki prawne naruszenia zasady legalizmu i praworządności

Naruszenie przez organy podatkowe komentowanych zasad musi powodować obowiązek wyeliminowania z obrotu prawnego podejmowanego przez nie rozstrzygnięcia. Jeżeli postępowanie odwoławcze toczy się w tzw. trybach zwyczajnych (odwołanie, zażalenie), z pewnością organy podatkowe drugiej instancji uchylą zaskarżone rozstrzygnięcie i orzekną w sprawie albo co do istoty bądź umorzą postępowanie (art. 233 o.p.). Natomiast w przypadku uruchomienia tzw. trybów nadzwyczajnych (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności, zastosowanie art. 253, 254 czy 258 o.p.), rozstrzygnięcie organów podatkowych drugiej instancji będzie wynikało z unormowań charakterystycznych dla danego rodzaju trybu rozstrzygnięcia (np. przy wznowieniu postępowania – uchylenie decyzji i orzeczenie co do istoty, przy stwierdzeniu nieważności – unieważnienie decyzji itd.).

Art. 121. [Zasada postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, zasada udzielania informacji]

§ 1. Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.

§ 2. Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania.

1. Ogólne pojęcie zaufania

W myśl art. 121 § 1 o.p. postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zasada ta niesie za sobą nie tylko treści normatywne, ale również daleko wykracza poza ramy prawne. Nieprzypadkowo jednakże ustawodawca zawarł tę regułę jako drugą z kolei w Ordynacji podatkowej, tuż po zasadzie legalizmu i praworządności. Należy sądzić, iż w ten właśnie sposób chciano zwrócić uwagę na takie wartości, jak sprawiedliwość, równość podmiotów oraz poszanowanie reguł zachowań międzyludzkich. Nie bez znaczenia przy zachowywaniu tej zasady jest merytoryczne przygotowanie pracowników organów podatkowych, dokonujących tzw. obsługi podmiotów zobowiązanych, do wypełniania swoich obowiązków zawodowych.

Zasada ta swym zakresem obejmuje również poszanowanie reguł kultury administrowania. Na kulturę administrowania składają się zarówno środki materialne, jak i moralne. Do środków materialnych zaliczamy odpowiednie pomieszczenia do przyjmowania interesantów, zbudowane i urządzone w taki sposób, żeby przyczyniły się do stworzenia atmosfery wzajemnego zaufania i życzliwości (np. obsługi w tym samym czasie nie więcej niż jednej osoby w danym pokoju), czy uwzględnianie przy ustalaniu godzin przesłuchania lub stawiania się na wezwanie możliwości dogodnego dojazdu strony do siedziby organu

podatkowego z miejsca zamieszkania. Szczególne znaczenie ma stosunek pracowników organów administracji państwowej do strony (stron), jak i innych uczestników postępowania, np. wykazanie przez pracowników życzliwości, cierpliwości przy udzielaniu informacji¹².

2. Rozumienie zasady budzenia zaufania do organów podatkowych w orzecznictwie sądowym

Zasada ta oznacza m.in., iż uchybienia organu prowadzącego postępowanie nie mogą powodować ujemnych następstw dla obywatela, który działa w dobrej wierze i w zaufaniu do treści otrzymanej decyzji (wyrok NSA w Warszawie z 9.11.1987 r., III SA 702/87, ONSA 1987/2, poz. 79). Nie można przerzucać na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów), jak i przez organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja – wyrok NSA w Warszawie z 17.06.1988 r., III SA 118/88, „Gazeta Prawnicza” 1988/20). Wszelkie niejasności czy też wątpliwości dotyczące stanu faktycznego nie mogą być rozstrzygane na niekorzyść podatnika. Tylko wtedy można podatnikowi zarzucić niedopełnienie jego obowiązków, jeżeli treść tego obowiązku jest w pełni zrozumiała, a ponadto podatnik ma realne możliwości wywiązania się z obowiązku wynikającego z przepisu prawa (wyrok NSA w Warszawie z 18.01.1988 r., III SA 964/87, OSP 1990/5–6, poz. 251, z głosem Z. Kmiecika). Z kolei w wyroku z 2.04.2004 r. (V SA 808/03, LEX nr 150839) WSA w Warszawie wskazał, że jeżeli weryfikacja dotyczy klasyfikacji taryfowej, organ celny powinien uwzględnić, czy i na ile zgłaszający mógł zastosować w zgłoszeniu celnym prawidłowy kod PCN, to znaczy, czy obowiązujące przepisy dotyczące klasyfikacji (tnz. regulacje zawarte bezpośrednio w Taryfie celnej, Wyjaśnieniach do taryfy celnej lub w innych przepisach) są na tyle precyzyjnie sformułowane, że umożliwiały zgłaszającemu, przy zachowaniu należytej staranności, prawidłowe zaklasyfikowanie towaru, a także czy wcześniejsze działania organu celnego nie przyczyniły się do zastosowania przez zgłaszającego nieprawidłowej klasyfikacji taryfowej towaru.

Nie do pogodzenia z zasadą wynikającą z art. 121 § 1 o.p., który nakazuje prowadzić postępowanie w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (celnych), jest sytuacja, w której organ celny, pomimo powziętej informacji o nieprawidłowym zgłoszeniu celnym, nie podejmuje żadnych działań, natomiast po upływie kilku lat, na podstawie tych właśnie badań, weryfikuje inne zgłoszenia celne. Decyzja wymiarowa nie musi zawierać wyliczenia konkretnej kwoty należnych odsetek, ale powinna zawierać rozstrzygnięcie o tym, że odsetki są należne, według jakich zasad powinny być obliczone, oraz wskazywać początkową datę ich naliczania wraz ze wskazaniem daty końcowej. W orzeczeniu z 22.11.2005 r. (I SA/Bk 72/05, POP 2006/6, s. 101) WSA w Białymstoku stwierdził, że nie do zaakceptowania jest w demokratycznym państwie prawnym, które urzeczywistnia

¹² E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 53.

zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP), obciążanie podatnika podatkiem w kwocie wyższej, wynikającej ze stawki podatku od towarów i usług 22%, a nie 7%, wówczas gdy tenże podatnik zastosował się do pisemnej interpretacji przepisów prawa dokonanej przez organ podatkowy, a interpretacja ta nie została zmieniona w miesiącu, za który powinien zostać rozliczony podatek od towarów i usług. Taką sytuację, w której nastąpiło obciążenie podatnika przedmiotowym podatkiem ze stawką wyższą, należy uznać za zaistniałą z naruszeniem zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, które to uchybienie miało istotny wpływ na wynik rozpatrywanej przed sądem sprawy. Z kolei Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (wyrok z 2.06.2008 r., III SA/Wa 269/08, LEX nr 444344) podkreślił, że dokonanie w decyzji błędnej wykładni prawa nie może być utożsamiane z naruszeniem zasady zaufania do organów podatkowych, zwłaszcza w sytuacji, gdy rozstrzygana sprawa dotyczy skomplikowanej problematyki. W innym wyroku (z 3.10.2007 r., I SA/Bk 376/07, LEX nr 366773) WSA w Białymstoku zauważył, że organ prowadzący postępowanie, mając na uwadze zasadę prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych oraz zasadę prawdy materialnej, powinien prawidłowo ustalić stan faktyczny stanowiący podstawę udzielonej interpretacji. Odpowiednie zastosowanie przepisów działu IV, w tym przepisów art. 121 § 1, art. 122 i 187 § 1 o.p., do postępowania w sprawie wydania pisemnych interpretacji podatkowych, w indywidualnych sprawach podatnika, nakazuje ustalenie istotnych dla sprawy okoliczności, jednakże z uwagi na odpowiednie stosowanie przepisów z postępowania przepisy te stosuje się w ograniczonym zakresie. Ze wskazanego ograniczenia wynika np., że organ nie jest zobowiązany do przeprowadzenia pełnego postępowania dowodowego. Nałożony na wnioskodawcę obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego nie zwalnia jednak organu od oceny dołączonych do wniosku dokumentów (dowodów) w celu ustalenia prawdy obiektywnej. W innym wyroku (z 30.09.2009 r., I SA/Bk 227/09, OSA 2010/10, poz. 108) WSA w Białymstoku podkreślił, że „mając na uwadze zasadę ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wywiedzioną przez TK z treści art. 2 Konstytucji RP, której istotnym elementem jest obowiązek poszanowania przez ustawodawcę interesów w toku, w tym przedsięwziąć finansowych i gospodarczych rozpoczętych na gruncie dotychczasowych przepisów należy przyjąć, że w przypadku, gdy podatnik rozpoczął proces inwestycyjny przed zmianą wspomnianego art. 13 ust. 1 u.p.r., wprowadzającą dodatkowy warunek materialnoprawny skorzystania z ulgi inwestycyjnej, zastosowanie powinny mieć przepisy w brzmieniu obowiązującym w czasie dokonywania wydatków inwestycyjnych. Tym samym art. 5 ustawy z 6.12.2008 r. należy interpretować w ten sposób, że dotyczy również przyznania ulgi inwestycyjnej podatnikom, których proces inwestycyjny był w toku i nie został zakończony przed wejściem w życie art. 2 ustawy z 6.12.2008 r., nowelizującego brzmienie art. 13 ust. 2 u.p.r.” Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 21.10.2011 r. (II FSK 2367/10, LEX nr 1069876) skonstatował, że „zasada zaufania wyrażona w art. 121 § 1 o.p. nie może być rozumiana jako konieczność wydawania decyzji sprzecznych z obowiązującym prawem i powielających poprzednie błędy organu”. Z kolei w wyroku z 22.07.2015 r. (II FSK 1572/13, LEX nr 1783589) NSA podkreślił, że „istotnie z punktu widzenia urzeczywistniania zasady

prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych pożądanym jest, aby organy te w analogicznych sprawach orzekały w sposób jednolity, niemniej wydanie decyzji o określonej treści w innym postępowaniu, nie powoduje, że organ podatkowy zobowiązany jest do jej powielania w kolejnych postępowaniach, zwłaszcza, gdyby miało okazać się, że jest ona wadliwa. Podstawowym kryterium oceny decyzji jest jej legalność, a więc zgodność z prawem i w tym kontekście zasada prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych musi być w każdej konkretnej sprawie postrzegana i oceniana także poprzez pryzmat innych ogólnych zasad postępowania, w tym zwłaszcza zasady praworządności, a więc działania przez organy podatkowe na podstawie przepisów prawa”. W orzeczeniu z 1.06.2017 r. (I FSK 1797/15, LEX nr 2314395) NSA zauważył, że „o naruszeniu normy nakazującej organom prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, nie może stanowić podjęcie przez organ podatkowy rozstrzygnięcia odmiennego od oczekiwanego przez podatnika. Strona ma prawo do własnego subiektywnego przekonania o zasadności jej zarzutów, jednakże przekonanie to nie musi mieć odzwierciedlenia w obowiązujących przepisach prawnych i ich wykładni”. Natomiast w wyroku z 27.04.2018 r. (I FSK 1048/16, LEX nr 2498969) NSA konstatawał, że „wyrażona w art. 121 § 1 o.p. zasada zaufania do organów podatkowych wymaga m.in. by z uzasadnienia decyzji organu podatkowego wynikał sposób rozumowania i uzasadnienie twierdzeń, dyrektywy wykładni potwierdzające punkt widzenia organu, a także wyjaśnienie znaczenia przepisu, który budzi wątpliwości”. Z kolei w orzeczeniu z 2.09.2019 r. (I SA/Op 193/19, LEX nr 2727693) WSA w Opolu podkreślił, że „odmienny zakres nieprawidłowości stwierdzony po przeprowadzeniu postępowania podatkowego w decyzji organu I instancji od nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku wcześniej przeprowadzonej kontroli jest wprawdzie niepożądany z punktu widzenia interesów strony, jednak nie godzi w zasadę zaufania wyrażoną w art. 121 op.” W orzeczeniu z 14.01.2020 r. (I SA/Bk 284/19, LEX nr 2773483) WSA w Białymstoku zauważył, że zasada zaufania jednostki do państwa stanowi przeszkodę dla obciążenia jednostki konsekwencjami wadliwych działań organów administracji publicznej o charakterze informacyjnym. W świetle powołanej zasady organy administracyjne nie mogą przerzucać na jednostkę negatywnych konsekwencji zarówno własnych działań i zaniechań, jak też działań i zaniechań innych organów administracji publicznej. W wyroku z 2.07.2020 r. (II FSK 793/20, LEX nr 3058819) NSA stwierdził, że „naruszenia art. 121 § 1 o.p. nie można upatrywać w niezastosowaniu bądź niekorzystnym zastosowaniu określonej normy prawnej, której zastosowania podatnik sobie nie życzy, jeżeli w świetle obowiązującego prawa takie działanie organu byłoby nie tylko pożądanym, ale również obowiązkowym. Sam fakt, iż podatnik z wywodami organów podatkowych się nie zgadza, nie może przesądzać o obrazie art. 121 § 1 o.p.” Z kolei w orzeczeniu z 28.09.2020 r. (I FSK 675/20, LEX nr 3057134) NSA podkreślił, że „wszelkie wątpliwości co do stanu faktycznego należy w świetle zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.) interpretować na korzyść podatnika”. Jednak w wyroku z 12.05.2021 r. (II FSK 3814/18, LEX nr 3188200) NSA zauważył, że „zasada wynikająca z art. 121 o.p. nie może być rozumiana jako bezwzględna konieczność, nakaz wykładni zawsze na korzyść podatnika”.

3. Zasada udzielania informacji w ujęciu historycznym

Na podstawie przepisów art. 121 § 2 o.p. organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego, pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że na rozwój społeczeństwa informacyjnego wpływa sposób ustalania rozwiązań prawnych w sferze informacyjnej¹³. Należy jednak zauważyć, że zasada ta w sposób istotny ogranicza prawa strony postępowania w stosunku do treści podobnej zasady zawartej w art. 9 k.p.a., a obowiązującej poprzednio w postępowaniu podatkowym. Zasada informowania stron, sformułowana w Kodeksie postępowania administracyjnego, wskazuje, że organy administracji powinny należycie i wyczerpująco informować strony o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków, będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Ponadto organy mają obowiązek czuwać nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznajomości prawa, i w tym celu udzielać im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek. Przyjęcie regulacji art. 121 § 2 o.p. wskazuje, iż ustawodawca dopuszcza w prowadzonym przez organy podatkowe postępowaniu możliwość powoływania się na paremię *ignorantia iuris nocet* dla uzasadniania podejmowanych czynności i decyzji. W tym kontekście traci na znaczeniu w postępowaniu podatkowym teza wyroku SN z 23.07.1992 r. (III ARN 40/92, POP 1993/4, s. 68, wraz z glosą W. Tarasa, PiP 1993/3, s. 110), zgodnie z którą obowiązek informowania i wyjaśniania stronom przez organ prowadzący postępowanie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych toczącej się sprawy powinien być rozumiany tak szeroko, jak to jest tylko możliwe. W orzeczeniu z 18.11.2009 r. (II FSK 938/08, LEX nr 550434) NSA podkreślił, że nałożenie na organy podatkowe obowiązku każdorazowego informowania podatników o zmianie przepisów stanowiłoby nadmierne obciążenie administracji podatkowej, której zadaniem jest kontrola prawidłowości rozliczeń z budżetem państwa.

4. Pojęcie udzielania informacji

W myśl omawianej zasady organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać **jedynie niezbędnych informacji i wyjaśnień**. Realizacja tej zasady musi odbywać się z urzędu. Zatem podmioty zainteresowane w tych kwestiach nie muszą formułować jakichkolwiek wniosków. „Niezbędne informacje i wyjaśnienia” to podstawowy katalog przepisów, komentarzy, interpretacji, orzecznictwa itp. Udzielanie niezbędnych informacji i wyjaśnień należy odróżnić od prowadzenia doradztwa podatkowego, czyli profesjonalnej pełnej usługi na rzecz zobowiązanego (również w znaczeniu udzielania informacji i wyjaśnień), świadczonej przez przygotowane do takich czynności podmioty (np. doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych). Organ podatkowy, w myśl omawianej zasady,

¹³ Zob. J. Kowalczyk, A. Mazur, *Zasada informowania stron w postępowaniu podatkowym*, MoPod 2011/6, s. 16 i n.

nie tylko nie są zobowiązane do wykonywania tego rodzaju obsługi prawnopodatkowej, ale i nie powinny tego czynić. W praktyce bardzo często zacierają się różnice pomiędzy doradztwem podatkowym a udzielaniem niezbędnych informacji i wyjaśnień. Wydaje się, że takim elementem rozgraniczającym przy realizacji tej zasady powinna być dbałość pracowników organów podatkowych o powstrzymywanie się od doradztwa podatkowego w znaczeniu, o którym wyżej była mowa (np. od pomocy przy przygotowywaniu środków zaskarżenia). Informacje i wyjaśnienia, o których tu mowa, mogą odnosić się wyłącznie do przepisów prawa podatkowego, pozostających w związku z przedmiotem prowadzonego postępowania, a zatem nie powinny one wykraczać poza zakres danej sprawy podatkowej. Jeśli więc sprawa dotyczy np. określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2020 r., to zainteresowany w sprawie nie może liczyć na wyjaśnienia odnośnie do analogicznego opodatkowania w roku 2021.

5. Udzielanie informacji wyłącznie stronom i ich pełnomocnikom, przedstawicielom

Ponieważ w omawianym przepisie ustawodawca użył sformułowania, że organy podatkowe **w postępowaniu podatkowym** obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień, to obowiązek taki odnosi się wyłącznie do **stron** tegoż postępowania podatkowego oraz **ich pełnomocników i przedstawicieli**. W wyroku z 27.02.2002 r. (III SA 2055/00, MoPod 2002/7, poz. 45, z krytyczną glosą E. Łętowskiej, OSP 2002/7–8, poz. 101) NSA zauważył, iż należy oczekiwać – i wymagać – od organu podatkowego, by udzielał stosownych informacji stronie nieorientującej się w zawiłościach procedury. Nie dotyczy to jednak sytuacji, w której strona korzysta z pomocy kwalifikowanego pełnomocnika (adwokata, radcy prawnego czy doradcy podatkowego).

Od statuującej powyższą zasadę regulacji należy odróżnić instytucję przewidzianą w art. 14a–14p o.p., dającą każdemu możliwość otrzymania – na wniosek – tzw. pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych sprawach. Możliwości uzyskania takiej interpretacji wnioskodawcy nie mają, gdy toczy się z ich udziałem postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo kontrola skarbową. W wyroku z 7.08.2003 r. (I SA/Po 2562/01, PP 2003/12, s. 54) NSA podkreślił, że w świetle art. 2 Konstytucji RP i art. 121 o.p. podatnik nie może ponosić negatywnych konsekwencji w przypadku, gdy organ podatkowy nie udzieli mu odpowiedzi na pytanie na podstawie art. 14 § 4 o.p., a następnie rozpocznie postępowanie kontrolne. Zob. komentarz do art. 14a–14p.

Art. 122. [Zasada prawdy obiektywnej]

W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

1. Istota zasady prawdy obiektywnej

Stosownie do art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Wyrażona tu zasada prawdy obiektywnej jest jedną z najważniejszych zasad postępowania, ma bowiem olbrzymi wpływ na ukształtowanie całego postępowania, a zwłaszcza na rozłożenie ciężaru dowodu. Z zasady tej wynika dla organu obowiązek „wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa”¹⁴. Należy zwrócić uwagę, iż organy podatkowe otrzymały tu wyraźną wskazówkę co do prowadzenia postępowania nie tylko w znaczeniu normatywnym, ale również nawiązującą wprost do ekonomiki postępowania. Organ podatkowy ma bowiem podejmować **wszelkie** działania, ale z drugiej strony ustawodawca zastrzega, iż jedynie działania **niezbędne**. Obowiązek wyważania zastosowania środków dowodowych jest dyktowany ogólną zasadą oszczędności i możliwościami finansowymi budżetu danego związku publicznoprawnego (Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego). Oczywiście takich ograniczeń ekonomicznych ustawodawca nie wprowadza w stosunku do stron postępowań podatkowych. Do omawianej zasady nawiązują także reguły postępowania dowodowego zawarte w części Ordynacji podatkowej o dowodach (art. 187–192 o.p.). Między innymi jedną z takich reguł jest zasada swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „swobodna ocena dowodów to dyrektywa dokonywania ustaleń na podstawie dowodów i wynikających z nich okoliczności, a nie instrument uzupełniania braków materiału dowodowego drogą dopowiadania okoliczności, które nie wynikają z jego treści. Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji nierzetelności swoich dostawców, jeżeli w świetle instrumentów dostępnych mu na podstawie prawa (*the means to obtain such knowledge*) nie mógł wiedzieć o tej nierzetelności, bo w czasie uzyskiwania tych informacji owej nierzetelności nie stwierdziły również organy państwa zobowiązane do kontroli podmiotów gospodarczych”¹⁵.

2. Ciężar dowodzenia a zasada prawdy obiektywnej

Z omawianego przepisu jednoznacznie wynika, iż główny ciężar dowodzenia obciąża organ podatkowy. Nie obowiązuje tu bowiem wprost reguła zawarta w art. 6 k.c., w myśl której ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Nie oznacza to jednak, że obowiązek poszukiwania i przedstawiania dowodów co do okoliczności istotnych w sprawie spoczywa **wyłącznie na organach podatkowych**. Normy prawa materialnego mogą bowiem różnie kształtować rozkład ciężaru dowodu. W określonych podatkowych stanach faktycznych, w których ustawodawca uzna to za

¹⁴ W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 108.

¹⁵ M. Zborowski, *Firmanctwo i należyta staranność w kontekście prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Glosa do wyroku NSA z dnia 21 lutego 2017 r., I FSK 1679/16, PP 2018/3, s. 57–62.*

celowe, a więc uzasadnione interesem podatnika lub interesem publicznym, **ciężar dowodzenia obarczać może również stronę postępowania**. Ciężar dowodu nakładany jest na strony postępowania podobnie jak na organy podatkowe, tj. w sposób wyraźny bądź dorozumiany (pośredni)¹⁶. W orzecznictwie sądowym utrwała się trend wskazujący, że ciężar dowodzenia obarczać może również stronę postępowania. Na przykład w wyroku z 25.04.2008 r. (II FSK 346/07, LEX nr 541863) NSA podkreślił, że pomimo braku jednoznacznych zapisów ustawowych, w sprawach ulg i zwolnień uznaniowych udzielanych na podstawie art. 67 o.p. (obecnie art. 67a o.p.) nie można odrzucić tezy, iż ciężar udowodnienia okoliczności, na które powołuje się wnioskodawca w swoim wniosku, powinien także spoczywać na samym zainteresowanym. Wnioskodawca bowiem, wskazując na przeszkody w zakresie możliwości uiszczenia podatku, najczęściej sam dysponuje odpowiednimi dowodami, mogącymi potwierdzić określone fakty. Również ze względów fiskalnych (ponoszonych kosztów przez administrację) nie ma powodów, aby ciężar udowodnienia, tzn. potwierdzenia czy zaprzeczenia sytuacji opisywanej przez wnioskodawcę, musiał obciążać wyłącznie organy podatkowe.

3. Zasada prawdy obiektywnej w orzecznictwie sądowym

Od momentu przywrócenia w Polsce sądownictwa administracyjnego w orzecznictwie zdecydowanie akcentuje się, iż to organ podatkowy jest obowiązany zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Zaniechanie przez organ administracji państwowej podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na określone i ważne dla niej okoliczności, jest uchybieniem przepisom postępowania, skutkującym wadliwością decyzji (wyrok NSA z 19.03.1981 r., SA 234/81, ONSA 1981/1, poz. 23). Nie można zgodzić się z poglądem, iż ciężar udowodnienia, że nie miały miejsca rozbieżności pomiędzy kwotą zadeklarowaną w zeznaniu a kwotą zawartą w informacji o uzyskanych dochodach i pobranych zaliczkach PIT-11, spoczywa na podatniku. Przeciwno takiej tezie przemawia zarówno interpretacja art. 122 i 187 o.p., wskazująca na konieczność wypełnienia tego obowiązku przez organy podatkowe przy aktywnym udziale strony, w interesie której leży wyjaśnienie sprawy, jak i treść art. 45 ust. 6 u.p.d.o.f., ustanawiająca domniemanie prawne, dające wiarygodność danym złożonym w zeznaniu podatkowym. Obalenie tego domniemania, o czym wyraźnie stanowi ten przepis, spoczywa na organie podatkowym, który może wydać w takim przypadku decyzję określającą inną wysokość podatku (wyrok NSA z 22.01.2003 r., III SA 1607/01, LEX nr 142204). W innym wyroku (z 16.01.2004 r., III SA 2719/02, PP 2004/9, s. 45, z glosą B. Brzezińskiego i M. Masternaka, POP 2005/4, s. 317), WSA w Warszawie podkreślił, iż z art. 5 ust. 1 u.j.p. wynika, że organy administracji publicznej dokonują wszelkich czynności urzędowych w języku polskim. Do czynności urzędowych zalicza się również zbieranie i analizowanie materiału dowodowego. Niedopuszczalne jest więc, w świetle ww. przepisów, dokonywanie przez inspektora kontroli skarbowej analizy obcojęzycznego

¹⁶ A. Hanusz, *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, PP 2004/9, s. 49–54.

tekstu bez jego fachowego przetłumaczenia, w oparciu jedynie o przedstawiony przez stronę wyrywkowy słowniczek.

W wyroku z 6.02.2008 r. (II FSK 1671/06, ONSAiWSA 2009/1, poz. 7) NSA zaakcentował, że wynikający z art. 122 o.p. obowiązek podejmowania wszelkich działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego nie oznacza, że ciężar dowodu obciąża w każdej sytuacji organ podatkowy. Ustalenie niektórych faktów – zwłaszcza tych, o których wie wyłącznie podatnik – pozostaje poza zakresem możliwości organu podatkowego¹⁷. W innym wyroku (z 28.04.2010 r., I SA/Bk 15/10, LEX nr 580470) WSA w Białymstoku podkreślił, że organ podatkowy był zobowiązany do zbadania, czy nie zachodzą przesłanki do zastosowania zwolnienia podatkowego z urzędu, nawet wówczas, gdy strona nie powoływała się na nie w trakcie toczącego się postępowania podatkowego. Natomiast w wyroku z 2.03.2012 r. (II FSK 1630/10, LEX nr 1145411) NSA zaznaczył, że „wynikająca z art. 122 o.p. zasada prawdy obiektywnej polega na tym, że organ podatkowy ma obowiązek podjęcia z urzędu wszelkich działań, które doprowadzą do dokładnego wyjaśnienia wszystkich okoliczności faktycznych rozpoznawanej sprawy podatkowej, aby w ten sposób odtworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisów”. Z kolei w wyroku z 8.12.2015 r. (I SA/Po 1046/15, LEX nr 1946558) WSA w Poznaniu zauważył, że „art. 188 o.p. stanowią konkretyzację zasady prawdy materialnej, przewidzianej w art. 122 o.p. poprzez wprowadzenie dyrektywy zupełności postępowania dowodowego. To bowiem organ podatkowy zabiega w postępowaniu o udowodnienie każdego faktu za pomocą wszystkich dostępnych środków i źródeł dowodowych, by wydać stosowne orzeczenie. Konstrukcja prawna zasady swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.) pozwala jedynie na twierdzenie, że organ podatkowy przy ustalaniu prawdy materialnej nie jest związany jakimikolwiek przepisami prawa, które określałyby wartość poszczególnych rodzajów dowodów. Analizując materiał dowodowy, organ podatkowy może wyciągać swobodne wnioski i swobodnie decydować o tym, jakie przepisy materialnego prawa podatkowego stosuje, uwzględniając przyjęte przez siebie w sprawie podatkowej ustalenia faktyczne. Podstawę do obniżenia podatku należnego stanowić może jedynie faktura wystawiona przez podmiot będący podatnikiem podatku od towarów i usług, w związku ze zrealizowaniem przez niego czynności opodatkowanych. Każda wystawiona faktura winna odzwierciedlać rzeczywiste nabycie towarów lub usług, co oznacza, że musi dokumentować wykonanie czynności przez jej wystawcę. W sytuacji, gdy faktura odnosi się do czynności, której faktycznie nie zrealizowano, stosownie do przytoczonego wyżej przepisu nie powstaje prawo do odliczenia podatku naliczonego z niej wynikającego”. W wyroku z 7.06.2018 r. (II FSK 1602/16, LEX nr 2507494) NSA zauważył, że „ze sformułowanej w art. 122 o.p. zasady prawdy obiektywnej wynika, iż obowiązkiem organu podatkowego jest ustalenie stanu faktycznego zgodnie ze stanem rzeczywistym, a jeśli okaże się to niemożliwe – ustaleń zbliżonych do stanu rzeczywistego. Dążąc do wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy organy podatkowe

¹⁷ Zob. Naczelny Sąd Administracyjny, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2008 r.*, Warszawa 2009, s. 63.

powinny w pierwszej kolejności ustalić jakie fakty są istotne z punktu widzenia przepisów prawa materialnego mogących mieć w sprawie zastosowanie. W dalszej kolejności rzeczą organów jest rozważenie, jakie dowody będą pomocne w ustaleniu wspomnianych faktów. Kolejny etap, to przeprowadzenie tych dowodów z urzędu oraz innych dowodów wnioskowanych przez stronę”. Natomiast w orzeczeniu z 8.08.2019 r. (II FSK 3191/17, LEX nr 2717468) NSA konstatawał, że „zgromadzenie materiału dowodowego wpływa bezpośrednio na obiektywizm prowadzonego postępowania dowodowego; aby dojść do prawdy obiektywnej, organy podatkowe nie mogą ograniczać zakresu środków dowodowych. Nie budzi wątpliwości kwestia, że – zgodnie z art. 122 i art. 187 § 1 o.p. – do organu podatkowego należy wyjaśnienie wszystkich okoliczności niezbędnych dla rozstrzygnięcia sprawy. To organ określa, jakie fakty winny być ustalone, za pomocą jakich dowodów, on też przeprowadza te dowody. Obowiązany jest przy tym przeprowadzić wszelkie możliwe dowody z urzędu, a następnie wszystkie je rozpatrzyć”. Z kolei w wyroku z 28.04.2020 r. (II FSK 3047/19, LEX nr 3018111) NSA zauważył, że „zaniechanie czynności dowodowych pozwalających na ustalenie, w jaki sposób nieruchomości były wykorzystywane w roku, którego dotyczy rozstrzygnięcie, stanowi naruszenie przepisów postępowania obligujących organy podatkowe do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz służącego temu celowi wyczerpującego rozpatrzenia materiału dowodowego, tj. art. 122 i art. 187 § 1 o.p.” W innym orzeczeniu z 21.07.2020 r. (II FSK 1099/20, LEX nr 3071865) NSA podkreślał, że „choć co do zasady ciężar dowodzenia faktów i okoliczności istotnych dla załatwienia sprawy spoczywa na organach podatkowych (art. 122 o.p. i art. 187 § 1 o.p.), to w postępowaniu dotyczącym odpowiedzialności członka zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością to na członku zarządu spoczywa obowiązek wskazania dowodów na istnienie okoliczności zwalniających go z tej odpowiedzialności, w tym także wykazania, że nie istniały podstawy do złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub że nie ponosi on winy za niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości w terminie (art. 116 § 1 pkt 1 lit. b o.p.)”. W wyroku z 14.07.2021 r. (II FSK 2111/19, LEX nr 3211709) NSA podkreślił, że „przepis art. 122 O.p. oznacza obowiązek współdziałania podatnika z organami podatkowymi w gromadzeniu dowodów – nie zwalnia on strony od współudziału w realizacji tego obowiązku. Sam organ nie zawsze będzie bowiem mógł obiektywnie wyjaśnić wszystkie okoliczności. Organy podatkowe nie mogą być też obarczane obowiązkiem poszukiwania dowodów w nieograniczonym zakresie i podważających ich własne ustalenia. Nałożony na organy podatkowe obowiązek zebrania z urzędu wszystkich dowodów i wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy – zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej – nie ma więc charakteru absolutnego, a ciężar dowodu spoczywa także na podatniku”.

Art. 123. [Zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania]

§ 1. Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

§ 2. Organ podatkowy może odstąpić od zasady przewidzianej w § 1, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony, oraz w przypadkach, o których mowa w art. 200 § 2 pkt 2.

1. Istota zasady czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania

W komentowanym przepisie została zapisana jedna z najważniejszych zasad postępowania podatkowego, tj. **zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania**. Zawarcie takiej reguły w Ordynacji podatkowej wiąże się m.in. z faktem, że postępowanie podatkowe nie ma charakteru kontradyktoryjnego. Brak równości stron (*de iure* jest to organ podatkowy i strona) w tym postępowaniu, czyli przewaga władztwa administracyjnego, powoduje, iż realizacja omawianej zasady nabiera szczególnego znaczenia. To właśnie dominująca rola organu podatkowego w postępowaniu podatkowym wymagała wprowadzenia zasady, będącej gwarancją właściwej realizacji zasady prawdy materialnej oraz zasady zebrania pełnego materiału dowodowego¹⁸. Przepis art. 123 o.p. nakłada na organy podatkowe obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji nakazuje umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Stosownie do art. 200 o.p. przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.

2. Pojęcie zapewnienia stronom czynnego udziału

Organy podatkowe mają obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania. Użyty tu zwrot „zapewnienie stronom czynnego udziału” nie może być interpretowany przy użyciu wykładni rozszerzającej. Samo bowiem słowo „zapewnienie” należy w tym kontekście rozumieć jako danie możliwości, umożliwienie, wskazanie na sposobność, powiadomienie itp. Oczywiście szczególnym obowiązkiem wynikającym z tej zasady pozostaje obowiązek umożliwienia stronom wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań przed wydaniem decyzji (art. 200 o.p.). Zasada ta w swojej treści wprost nawiązuje do art. 190 o.p., gdzie stwierdza się, że strona powinna być **zawiadomiona** o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem. Strona ma również prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że na organie spoczywa obowiązek takiego postępowania, aby strony mogły uczestniczyć aktywnie według swego wyboru¹⁹. W praktyce realizacja tego elementu

¹⁸ Zob. I. Nowak, *Prawo strony do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym – zarys problematyki*, PPLiFS 2010/2, s. 31 i n.

¹⁹ J. Borkowski [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 9, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, s. 145.

odbywa się na takiej zasadzie, że organ podatkowy – w drodze postanowienia (na które nie służy zażalenie) – **zawiadamia** strony postępowania podatkowego o możliwości ich udziału w przesłuchaniu świadka lub biegłego czy w dokonywanych oględzinach rzeczy. Takie postanowienie powinno dotrzeć do adresata co najmniej na 7 dni przed terminem przeprowadzania dowodu, aby zainteresowany mógł się przygotować do tej czynności. Jest to termin ustawowy, który nie może być skracany, ale może być na wniosek strony odroczony w trybie art. 48 § 1 o.p. w drodze decyzji. W żadnym razie organy podatkowe nie powinny wzywać strony do udziału w przeprowadzaniu dowodów, o których tu mowa, chyba że taki udział strony jest niezbędny w związku z przeprowadzanymi czynnościami (np. w celu dokonania konfrontacji zeznań). W orzeczeniu z 16.03.2012 r. (I FSK 582/11, LEX nr 1136279) NSA zauważył, że „na etapie doboru środków dowodowych nie może dojść do naruszenia art. 123 § 1 o.p. Dopiero w toku czynności dowodowych lub bezpośrednio po ich zakończeniu, z uwzględnieniem specyfiki danego środka dowodowego można stwierdzić, czy strona została pozbawiona czynnego udziału w postępowaniu”.

3. Sformułowanie „w każdym stadium postępowania”

Określenie „w każdym stadium postępowania” należy rozumieć tak szeroko, jak tylko jest to możliwe. Ustawodawca nie zdefiniował bowiem tego pojęcia.

W szczególności postępowanie podatkowe nie dzieli się na pierwsze stadium, drugie stadium czy trzecie stadium. W takiej sytuacji pojęcie stadium postępowania należy odnosić nie tylko do faktu i trwania przeprowadzanych czynności dowodowych, lecz także do sytuacji po zakończeniu tych czynności. Przykładem może tu być chociażby wspomniany wyżej obowiązek umożliwienia stronom wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań przed wydaniem decyzji (art. 200 o.p.). W wyroku z 13.10.2010 r. (I GSK 1065/09, LEX nr 744622) NSA podkreślił, że „zasada czynnego udziału strony w postępowaniu administracyjnym stanowi jedną z fundamentalnych zasad postępowania administracyjnego i obejmuje swym zakresem wszystkie fazy tego postępowania”.

4. Wyjątek od zasady czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania

Organ podatkowy może odstąpić od zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony, zostanie wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony oraz w sprawach zabezpieczeń i zastawu skarbowego. Nie stosuje się tej regulacji w przypadku:

- gdy organ podatkowy odstąpił od zasady czynnego udziału strony w postępowaniu, na skutek którego została wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony;
- ustalania zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie;

- umorzenia z urzędu zaległości podatkowych w przypadkach, o których mowa w art. 67d § 1 o.p.; oraz
- spraw zabezpieczeń i zastawu skarbowego.

Zob. komentarz do art. 200.

W literaturze przedmiotu można spotkać się ze słusznymi postulatami potrzeby ograniczenia stosowania zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Zwłaszcza w podatkach (np. od nieruchomości), gdy organ podatkowy ustala (wymierza) podatek (tzw. decyzja konstytutywna) na podstawie złożonej przez podatnika deklaracji (informacji)²⁰.

5. Skutki prawne niezachowania zasady czynnego udziału stron w postępowaniu

Bezpośrednim skutkiem prawnym naruszenia zasady czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym jest istotna wadliwość postępowania, która może być podstawą do uchylenia rozstrzygnięcia w danej sprawie podatkowej. Jeżeli zostało uruchomione odwoławcze postępowanie podatkowe, to wyeliminowanie rozstrzygnięcia z obrotu prawnego może nastąpić na podstawie art. 233 o.p. Natomiast jeżeli w sprawie mamy do czynienia już z decyzją ostateczną, to istnieje możliwość wznowienia postępowania podatkowego na podstawie przesłanki określonej w art. 240 § 1 pkt 4 o.p. W myśl tej regulacji w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu. W wyroku z 17.08.1999 r. (SA/Rz 282/99, LEX nr 42510) NSA podkreślił, iż udział strony „w każdym stadium postępowania” dotyczy postępowania podatkowego zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji. Należy go rozumieć jako udział strony w czynnościach mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy i w których udział przewiduje Ordynacja podatkowa. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „nie wszystkie naruszenia analizowanej zasady prowadzą do wznowienia postępowania. Z tego powodu można mówić o naruszeniach istotnych, które prowadzą do wznowienia postępowania podatkowego, oraz naruszeniach nieistotnych, które nie prowadzą do takiego skutku”²¹.

6. Orzecznictwo sądowe odnoszące się do zasady czynnego udziału stron

W orzeczeniu z 15.09.2004 r. (FSK 467/04, PP 2005/2, s. 60) NSA podkreślił, że przepis art. 200 § 1 o.p., zawierający konkretyzację normy ujętej w art. 123 o.p., stanowi procesową gwarancję realizacji uprawnień strony postępowania podatkowego w zakresie jej pełnego

²⁰ Zob. R. Dowgier, *Prawo strony do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego*, PPLiFS 2010/3, s. 28 i n.

²¹ J. Różycka, *Brak udziału strony w postępowaniu podatkowym jako przesłanka wznowienia postępowania*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016/4, s. 191–203.

udziału w tym postępowaniu. Nawet wtedy, gdy w postępowaniu odwoławczym nie doszło do zgromadzenia jakichkolwiek nowych dowodów lub materiałów w sprawie, organ odwoławczy przed wydaniem decyzji musi dokonać własnych ustaleń stanu faktycznego i prawnego sprawy. Strona musi mieć zatem prawną możliwość ustosunkowania się do tych ustaleń w tej fazie postępowania. Z uwagi na brak kontradiktoryjności postępowania podatkowego każda wypowiedź strony w sprawie może przyczynić się do realizacji zasady zupełności postępowania, o której mowa w art. 122 i 187 § 1 o.p., w wyniku czego może ulec zmianie dotychczasowa prawna kwalifikacja ustalonego stanu faktycznego. Konsekwencją braku zapewnienia stronie prawa do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego na każdym etapie postępowania może być wznowienie postępowania.

Na tle przywoływanego orzecznictwa 25.04.2005 r. NSA w składzie 7 sędziów podjął bardzo ważną uchwałę (FPS 6/04, ONSAiWSA 2005/4, poz. 66, z glosą A. Kubiaka, „Glosa” 2005/4, s. 114). Stwierdził mianowicie, iż niezastosowanie w danej sprawie trybu określonego w art. 200 § 1 o.p. nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że istnieje wymieniona w art. 240 § 1 pkt 4 o.p. podstawa wznowienia postępowania. Naruszenie przez organ odwoławczy art. 200 § 1 o.p. jest naruszeniem przepisów postępowania, które może doprowadzić do uchylenia zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a., jeżeli wspomniane naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

W wyroku z 6.06.2008 r. (I FSK 686/07, LEX nr 485305) NSA stwierdził, że art. 181 o.p., określający przykładowo, co może być dowodem w postępowaniu podatkowym, nie może być interpretowany w sposób prowadzący do wyłączenia zasady zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, wynikającej z art. 123 § 1 o.p. Zasada ta bowiem w postępowaniu podatkowym, w którym występuje przewaga władztwa administracyjnego, a więc brak jest kontradiktoryjności, stanowi jedną z najistotniejszych gwarancji praw podatnika²². W orzeczeniu z 17.12.2009 r. (I SA/Ke 498/09, LEX nr 549798) WSA w Kielcach zauważył, że zasada czynnego udziału w postępowaniu, jak i zasada przekonywania nie mogą być rozumiane jako obowiązek organu informowania stron o treści rozstrzygnięcia przed jego wydaniem. W wyroku z 10.02.2017 r. (I FSK 1301/15, LEX nr 2267857) NSA stwierdził, że w art. 181 o.p. podane zostały jedynie przykładowo środki dowodowe. Nie ma przeszkód, by oświadczenie danej osoby stanowiło dowód w postępowaniu podatkowym. Strona ma możliwość kwestionowania treści takiego oświadczenia i może domagać się przesłuchania osoby, która takie oświadczenie złożyła. Samo jednak powoływanie się na naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu ze względu na poprzestanie na złożonym przez daną osobę oświadczeniu zamiast jej przesłuchanie pozytywnego skutku odnieść nie może. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym ze względu na ograniczenie w tym postępowaniu zasady bezpośredniości

²² Zob. Naczelny Sąd Administracyjny, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2008 r.*, Warszawa 2009, s. 63.

realizowana jest poprzez obowiązek zapewnienia jej czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz poprzez prawo do wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań (art. 123 § 1 o.p.). W wyroku z 8.02.2019 r. (I SA/Po 890/18, LEX nr 2626705) WSA w Poznaniu podkreślił, że organ powinien odrębnie wydać decyzję wobec obojga małżonków bądź wskazać oboje małżonków jako adresatów decyzji i doręczyć decyzję podatnikom. W orzeczeniu z 2.10.2019 r. (I SA/Ol 377/19, LEX nr 2731492) WSA w Olsztynie zauważył, że „dla zachowania określonej w art. 123 o.p. zasady czynnego udziału stron w postępowaniu, w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony, wymagane jest zapoznanie strony z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie”. W wyroku z 10.03.2020 r. (I SA/Gl 1597/19, LEX nr 3007186) WSA w Gliwicach podkreślił, że „w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony (przez włączenie do akt sprawy protokołów przesłuchań z innych postępowań) zasada czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 123 § 1 o.p.), a więc i prawo strony do obrony jej stanowiska, realizowane są poprzez zaznajomienie strony z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie oraz przedstawienie kontrdowodów”. W orzeczeniu z 22.09.2020 r. (I SA/GL 288/20, LEX nr 3067661) WSA w Gliwicach stwierdził, że „zastępowanie strony przez pełnomocnika – radcę prawnego, wobec którego orzeczono karę zawieszenia prawa do wykonywania zawodu radcy prawnego, prowadzi do naruszenia przepisów postępowania, w szczególności prawa podatnika do czynnego udziału w postępowaniu, w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy”. Z kolei w wyroku z 16.03.2021 r. (I SA/Bd 790/20, LEX nr 3168147) WSA w Bydgoszczy zauważył, że „dopuszcza, aby w postępowaniu podatkowym były wykorzystane dowody i materiały zgromadzone w innych postępowaniach i w konsekwencji powoduje, że nie istnieje prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego koniecznym było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w takim postępowaniu. W konsekwencji, korzystanie z tak uzyskanych zeznań, samo w sobie, nie narusza zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym”.

Art. 124. [Zasada przekonywania stron]

Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

1. Istota zasady przekonywania stron

Regulacja art. 124 o.p. wskazuje, iż organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. Chodzi o to, aby wykazywać słuszność podejmowanych czynności dowodowych, jak też przekonywać strony do dobrowolnego wykonania wydanej decyzji. Oczywiście odnosi się to przede wszystkim do decyzji, które obciążają podatnika, płatnika, inkasenta czy inny

podmiot zobowiązany (np. decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, odsetek itp.). Również inne rozstrzygnięcia organów podatkowych, zwłaszcza te negatywne dla strony, wymagają stosowania tej zasady, np. decyzja o odmowie umorzenia zaległości podatkowej, decyzja o odmowie zwrotu nadpłaty itp. Przekonywanie strony może polegać m.in. na wykazywaniu bezzasadności składania odwołania od danego rozstrzygnięcia w sprawie. Zasada ta powinna być stosowana przez organy podatkowe zarówno w trakcie prowadzonego postępowania wyjaśniającego, jak też w pisemnym uzasadnieniu decyzji podatkowej. Tym samym reguła ta powinna obowiązywać przez cały czas prowadzonej przed organem sprawy podatkowej. W orzeczeniu z 5.10.2009 r. (I SA/Bd 298/09, LEX nr 549214) WSA w Bydgoszczy zauważył, że przepis art. 124 o.p. formułuje zasadę przekonywania, która wyraża się m.in. w prawidłowym uzasadnieniu decyzji, wyjaśniającym jej podstawę faktyczną i prawną. Trudno mówić o wykonaniu tych obowiązków, gdy organ pomija w swoich rozważaniach dowody znajdujące się w aktach sprawy, które mogą mieć istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Z kolei w wyroku z 1.04.2011 r. (I SA/Bd 30/11, LEX nr 786792) WSA w Bydgoszczy podniósł, że „obowiązek odniesienia się do stawianych przez stronę postępowania zarzutów wiąże się z regułą uczciwego procesowania, która oznacza powinność wyczerpującego odniesienia się do wszystkich wysuniętych przez odwołujący się podmiot zarzutów i żądań”.

2. Działania bez stosowania środków przymusu

Doprowadzenie do wykonania przez stronę decyzji bez stosowania środków przymusu to oczywiście przekonanie zobowiązanego, aby np. uiścił podatek czy odsetki za zwłokę w celu uniknięcia konieczności wszczęcia postępowania egzekucyjnego, o którym mowa w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Postępowaniem egzekucyjnym w administracji nazywamy działania zmierzające do realizacji zamierzeń wynikających z przepisów materialnego prawa administracyjnego. W polskim systemie prawa administracja sama jest upoważniona do stosowania środków egzekucyjnych, bez potrzeby zwracania się do sądów o ich zastosowanie. Egzekucja administracyjna jest bowiem znacznie szybsza oraz z reguły skuteczniejsza niż egzekucja sądowa²³. W wyroku z 26.07.2017 r. (I SA/Kr 1353/16, LEX nr 2346608) WSA w Krakowie podkreślił, że „regulacja art. 124 o.p. wskazuje, iż organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. Zasada ta powinna być stosowana przez organy podatkowe zarówno w trakcie prowadzonego postępowania wyjaśniającego, jak też w pisemnym uzasadnieniu decyzji podatkowej. Tym samym reguła ta powinna obowiązywać przez cały czas prowadzonej przed organem sprawy podatkowej”. Natomiast w orzeczeniu z 29.08.2018 r. (I SA/Sz 445/18, LEX nr 2539388) WSA w Szczecinie wskazał, że „wnosząc skargę do sądu, strona ma prawo dowiedzieć się,

²³ Zob. R. Hauser, Z. Leoński, A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 5 i n.

czy organ właściwie zastosował przepis prawa materialnego. Powtórzenie rozważań organów z dodaniem, że zasługują one na aprobatę, powoduje, że uprawnienia tego strona jest pozbawiona. Kontrola sądowa decyzji organów nie może sprawiać wrażenia iluzorycznej, nie może prowokować wątpliwości co do tego, w jaki sposób została przeprowadzona, jakie argumenty strony skarżącej zostały rozważone. Nie może zasługiwać na akceptację taki sposób prezentowania zapatrywania, że poprzez jego ogólność da się wywieść z niego «tylko» to, iż sąd aprobuje stanowisko organów, zaś racje strony – co nie jest już szczegółowo wyjaśnione – przymiotu słuszności są pozbawione». W wyroku z 22.01.2019 r. (I SA/Bd 936/18, LEX nr 2623714) WSA w Bydgoszczy podkreślił, że „jedną z kluczowych zasad postępowania podatkowego jest zasada przekonywania zawarta w art. 124 o.p., zgodnie z którą organ podatkowy jest zobowiązany do wyjaśnienia stronom zasadności przesłanek, którymi kierował się przy załatwieniu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania decyzji bez stosowania środków przymusu. Zasada przekonywania nie zostanie zrealizowana, gdy organ pominięciem milczeniem niektóre twierdzenia strony. Wszelkie okoliczności i zarzuty strony, a zwłaszcza te, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, muszą być rzetelnie omówione i wnikliwie przeanalizowane przez organ rozpatrujący sprawę”. W orzeczeniu z 5.09.2019 r. (I SA/Ke 476/18, LEX nr 2721408) WSA w Kielcach zauważył, że „zasada przekonywania nie zostanie zrealizowana, gdy organ, podejmując decyzję o uchyleniu w całości decyzji organu I instancji i przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia, nie sprostą obowiązkowi jednoznacznego i spójnego wskazania okoliczności faktycznych, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy. Takie uchybienie spowoduje także niemożność skontrolowania decyzji pod kątem spełnienia przez organ przesłanki określonej w art. 233 § 2 o.p., tj. zaistnienia konieczności przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części”. W wyroku z 12.03.2020 r. (II FSK 1019/18, LEX nr 3015298) NSA podkreślił, że „okoliczności, że złożenia oświadczenia nie odnotowano w urządzeniach ewidencyjnych organu podatkowego, nie musi przeczyć okoliczność, że oświadczenie to rzeczywiście zostało złożone, ale następnie zaginęło”. W orzeczeniu z 20.07.2021 r. (II FSK 28/19, LEX nr 3217781) NSA stwierdził, że „brak jest jakichkolwiek podstaw do stwierdzenia naruszenia w postępowaniu interpretacyjnym art. 124 o.p., który to przepis z mocy art. 14h o.p. w ogóle nie znajduje nawet odpowiedniego zastosowania w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej. Dotyczy on bowiem zasady przekonywania strony w postępowaniu podatkowym, która ma służyć wykonaniu przez stronę decyzji, która to nie jest wydawana w postępowaniu interpretacyjnym”.

Art. 125. [Zasada szybkości i prostoty postępowania]

§ 1. Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia.

§ 2. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

1. Działania wnikliwe i proste

Realizując normy prawne art. 125 o.p., organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Obowiązek podejmowania działań wnikliwych wprost nawiązuje do zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.). Chodzi tu o wyczerpujące zbadanie wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa. Natomiast działania proste to podejmowanie czynności z pominięciem sformalizowanych procedur prawnych, np. pisemnych zawiadomień czy też wezwań. Jeżeli zatem istnieje możliwość wykonania czynności postępowania przy użyciu telefonu, telefaksu czy poczty elektronicznej, to należy skorzystać z tych urządzeń. Oczywiście nie w każdym przypadku jest to prawnie możliwe. W orzeczeniu z 18.11.2011 r. (III SA/Wa 1021/11, LEX nr 1154372) WSA w Warszawie podkreślił, że „bez zbędnej zwłoki nie oznacza natychmiast lub szybko, a jedynie wskazuje na to, że nie należy bez powodu odkładać wykonania określonej czynności”. Natomiast w wyroku z 19.11.2014 r. (I FSK 1699/13, LEX nr 1658157) NSA zauważył, że „przepis art. 125 o.p. ustanawia zasadę ogólną szybkości postępowania i należy do kardynalnych zasad dobrego postępowania. Organy podatkowe powinny działać wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadząc do załatwienia sprawy. Mnożenie dowodów i akt nie oznacza prawidłowo przeprowadzonego postępowania”. W orzeczeniu z 6.11.2020 r. (I SA/Bk 11/20, LEX nr 3086962) WSA w Białymstoku podkreślał, że „sprawność postępowania powinna być przedmiotem szczególnej troski organu w sytuacji, gdy – tak jak ma to miejsce w rozpoznawanej sprawie – organ prowadząc postępowanie w przedmiocie zwrotu nadwyżki podatku VAT równocześnie blokuje zwrot zadeklarowanej przez podatnika nadwyżki tego podatku”.

2. Działania szybkie oraz załatwianie sprawy niezwłoczne

Organy podatkowe powinny działać w sprawie szybko. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie. W rzeczywistości podejmowanie przez organ podatkowy działań szybkich oraz załatwianie sprawy niezwłocznie nawiązują do terminów załatwiania spraw podatkowych (art. 139–143 o.p.). Zgodnie z przepisami art. 139 o.p. załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Dniem wszczęcia postępowania jest dzień doręczenia żądania przez stronę organowi podatkowemu (art. 165 § 3 o.p.). Wynika to z faktu, iż postępowanie w tych sprawach, co do zasady, wszczynane jest na wniosek strony²⁴. Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest

²⁴ Wyjątkiem od tej zasady jest obowiązująca od 4.05.2001 r. możliwość umorzenia w trybie art. 67d o.p. załagłości podatkowej wraz z odsetkami z urzędu. W tych sprawach nie wydaje się i nie doręcza postanowień o wszczęciu postępowania (art. 165 § 5 pkt 2 o.p.).

dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania (art. 165 § 3 o.p.). Natomiast dniem zakończenia postępowania będzie moment wydania rozstrzygnięcia (decyzji, postanowienia). W takiej sytuacji należy mieć również na uwadze znowelizowany od 1.01.2013 r. przepis art. 12 § 6 pkt 2 o.p., zgodnie z którym termin uważa się za zachowany, jeżeli zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe lub w placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub otrzymane przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej albo złożone w polskim urzędzie konsularnym. Zatem gdy organ podatkowy zdecyduje się skierować decyzję do podatnika (bądź innego uczestnika postępowania podatkowego), wykorzystując do tego celu na przykład operatora wyznaczonego (Poczta Polska S.A.), to momentem wydania decyzji (zakończenia postępowania) będzie chwila przyjęcia decyzji do dalszego przesłania przez uprawnioną osobę wymienionej instytucji²⁵. Jeżeli natomiast decyzja ma być doręczona przez pracownika organu podatkowego, to momentem wydania decyzji będzie chwila przyjęcia decyzji do dalszego przesłania przez pracownika tegoż organu podatkowego. Załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy. Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę, łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania. Do terminów załatwiania spraw nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności (np. uzupełnienia braków podania), okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony (np. nieuzupełnienie materiału dowodowego w oznaczonym terminie) albo z przyczyn niezależnych od organu (np. niestawienie się wezwanego świadka). Stosownie do art. 140 o.p. o każdym przypadku niezakończenia sprawy we właściwym terminie organ podatkowy obowiązany jest zawiadomić stronę, podając przyczyny niedotrzymania terminu i wskazując nowy termin załatwienia sprawy.

Również w orzecznictwie sądowym wskazuje się na obowiązek rygorystycznego przestrzegania komentowanej zasady. W wyroku z 3.11.2000 r. (I SA/Łd 2165/98, ONSA 2002/1, poz. 15) NSA podkreślił, iż korzystanie przez podatnika z jego proceduralnych uprawnień nie może być podawane przez organ podatkowy jako powód przewlekłości postępowania. Z kolei w orzeczeniu z 5.04.2000 r. (I SA/Lu 1817/98, LEX nr 43025) NSA podniósł, że decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania nie może być podjęta bez wskazania spełnienia przesłanki określonej w art. 233 § 2 o.p. W przeciwnym razie decyzja taka w istotny sposób narusza ten przepis i w konsekwencji również art. 122, 125 § 1 i art. 127 o.p., które zobowiązują organ odwoławczy do ustalenia prawdy obiektywnej w sposób wnikliwy i szybki. W wyroku z 16.03.2009 r. (I SA/Wr 830/08, LEX nr 532464) WSA we Wrocławiu zauważył, że gwarancje procesowe strony do uczestniczenia w postępowaniu nie mogą być ograniczane, ale nie mogą też stać się instrumentem

²⁵ W przedmiocie pojęcia wydania decyzji (postanowienia, interpretacji) zob. informacja w przypisie nr 11.

prowadzącym do paraliżu czy dezorganizacji postępowania, a w konsekwencji przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeśli strona miała wcześniej możliwość uczestniczenia w określonych czynnościach i z praw tych nie skorzystała, to pomimo że czynność ta z przyczyn obiektywnych nie została przeprowadzona, strona nie może powoływać się na fakt pominięcia jej w postępowaniu (przy kolejnej tej samej czynności), jeśli powody jej nieobecności są zależne od jej woli, zaś chęć uczestniczenia w tym zdarzeniu nie ma powodu merytorycznego, lecz jedynie formalny, o czym świadczy brak jakichkolwiek wniosków czy zarzutów co do treści wyjaśnień uzyskanych w wyniku tej czynności. Sam fakt niezalatwienia sprawy w ustawowym terminie nie przesądza jeszcze o naruszeniu zasady szybkości postępowania. W orzeczeniu z 11.04.2017 r. (II FSK 2196/16, LEX nr 2288503) NSA konstatawał, że „organy podatkowe nie mają obowiązku dopuszczenia każdego dowodu proponowanego przez stronę, jeżeli dla prawidłowego ustalenia stanu faktycznego adekwatne i wystarczające są inne dowody zebrane w toku postępowania. Gromadzenie materiału dowodowego nie może polegać na zbieraniu wszelkich informacji dotyczących zjawisk i zdarzeń. Organy podatkowe powinny działać w sprawie nie tylko wnikliwie, ale również szybko (art. 125 o.p.). Skuteczność prawna żądania przeprowadzenia dowodu uzależniona jest od stwierdzenia, że przedmiotem dowodu jest okoliczność mająca znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a jednocześnie okoliczność ta nie została potwierdzona innym dowodem. Organ podatkowy jest zobowiązany do zgromadzenia dowodów w takim zakresie, w jakim jest to niezbędne do ustalenia stanu faktycznego niezbędnego dla rozpoznania sprawy. Jeżeli organ podatkowy, na podstawie zebranych w toku postępowania dowodów, może dokonać niebudzącego wątpliwości ustalenia stanu faktycznego, wówczas dalsze prowadzenie postępowania dowodowego nie jest zasadne”. W innym wyroku z 11.10.2018 r. (I SA/OI 386/18, LEX nr 2570078) WSA w Olsztynie zauważył, że „organy podatkowe, prowadząc postępowanie podatkowe, powinny wprawdzie kierować się zasadą szybkości i ekonomiki postępowania, niemniej jednak realizacja tych zasad nie może w żaden sposób kolidować z nadrzędną zasadą, jaką jest prowadzenie postępowania podatkowego zgodnie z przepisami prawa (art. 120 o.p.) w oparciu o zasadę prawdy obiektywnej wyrażoną w art. 122 o.p.” Podobnie w orzeczeniu z 16.10.2019 r. (I FSK 1396/19, LEX nr 2742838) NSA konstatawał, że „szybkość postępowania nie powinna odbijać się negatywnie na jego wnikliwości, a chęć spełnienia wymogu postępowania wnikliwego nie może uzasadniać jego przewlekłości”. W wyroku z 13.02.2020 r. (I SA/Sz 843/19, LEX nr 2796145) WSA w Szczecinie podkreślił, że „jeżeli pismo strony budzi wątpliwości co do treści, zakresu lub żądania organ (niezależnie od sytuacji określonej w art. 169 o.p., gdy podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa) mając na względzie ogólne zasady postępowania w sprawach podatkowych (art. 121 § 1 i 2, art. 122, art. 124 i art. 125 o.p.) organ powinien wezwać stronę do wyjaśnienia, wskazując te wątpliwości i prawne możliwości zakwalifikowania pisma strony. W razie takich wątpliwości organ nie powinien samodzielnie, bez uzyskania stanowiska strony, dokonywać takiej kwalifikacji, bowiem dokonanie jej niezgodnie z zamiarem (celem) strony wnoszącej pismo, spowodować może przedłużenie postępowania (co nie spełnia wymogu z art. 125 § 1 o.p.)”. Z kolei w orzeczeniu z 23.10.2020 r. (I FSK 416/18, LEX nr 3110247) NSA stwierdził, że „zasada

szybkości postępowania określona w art. 125 o.p. nie może prowadzić do pominięcia innych reguł prowadzenia postępowania, w tym zasady prawdy obiektywnej. W przypadku dostaw tego samego towaru przez wiele podmiotów, w celu zbadania rzetelności transakcji zachodzi potrzeba weryfikacji transakcji w łańcuchu dostaw”.

Art. 126. [Zasada pisemności (sposobów załatwiania spraw podatkowych)]

§ 1. Sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się podpisem własnoręcznym. Pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego ze wskazaniem w treści pisma osoby opatrującej pismo pieczęcią.

§ 2. Sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie i opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. W przypadku pism generowanych automatycznie przepisów o konieczności opatrzenia pisma podpisem pracownika urzędu obsługującego ten organ nie stosuje się.

§ 3. Sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem usług online udostępnianych przez organy podatkowe po uwierzytelnieniu w sposób określony w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 4. Pisma kierowane do organów podatkowych mogą być sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Do opatrywania ich podpisami i pieczęciami stosuje się przepis § 1.

1. Istota zasady pisemności. Sposoby załatwiania spraw podatkowych

Zasadę pisemności, czyli załatwianie spraw podatkowych w postaci papierowej, elektronicznej lub innej, normuje od 5.10.2021 r. nowe brzmienie przepisów zawartych w art. 126 o.p., wprowadzonych na mocy art. 84 pkt 20 u.d.e. Stosownie do postanowień zawartych w zdaniu pierwszym art. 126 § 1 o.p., sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. W uzasadnieniu do projektu zmian Ordynacji podatkowej ustawą o doręczeniach elektronicznych wskazuje się, że „zmiana w zakresie stosownej w przepisach prawa terminologii odbywa się w pierwszej kolejności w odniesieniu do zamiany wyrazu «pisemne» na wyrażenie «sporządzone na piśmie», wyrażenia «w formie pisemnej» na wyrażenie «na piśmie», wyrazu «pisemnie» na wyrażenie «na piśmie» lub «przedstawione na piśmie» (w zależności od kontekstu zdania). Zmiana ta ma na celu zrównoważenie postaci papierowej z postacią elektroniczną. Zwrot «na piśmie» odnosi się do sposobu utrwalenia informacji w postaci znaków pisma, w przeciwieństwie do zwrotu «pisemnie», który sugeruje konieczność opatrzenia dokumentu w postaci papierowej podpisem

własnoręcznym. Zaproponowana zmiana terminologiczna jest wzorowana na zmianach dokonanych w niniejszym projekcie ustawy w przepisach ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego²⁶.

Wykładnia komentowanego przepisu pozwala na stwierdzenie, że od 5.10.2021 r. ustawodawca w Ordynacji podatkowej, poprzez nowe brzmienie zasady pisemności, wprowadził trzy postaci (formy) załatwiania spraw podatkowych:

- 1) papierową,
- 2) elektroniczną,
- 3) inną (jeżeli przepisy szczególne stanowią inaczej).

Zasada pisemności (sposobów załatwiania spraw podatkowych) nie tylko odnosi się do decyzji czy postanowień, ale organ podatkowy powinien ją stosować przy każdej czynności prowadzonego postępowania podatkowego. W praktyce załatwianie spraw „na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej” nie odnosi się jedynie do stosowania pisma odręcznego, komputerowego itp., ale do każdej formy utrwalania i wysyłki czynności dokonywanej przez pracownika organu podatkowego. Zasada ta może być zachowywana poprzez wykonywanie zdjęć fotograficznych, zapisu wideo, utrwalania dźwięku, sporządzania odręcznych szkiców, rysunków, skanów itp. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „zasada pisemności, statuowana w art. 126 o.p., implikuje dla organu podatkowego obowiązek załatwiania sprawy w formie pisemnej, przy czym nie odnosi się to tylko do czynności kończącej postępowanie, tj. do wydania decyzji, ale również do wszystkich istotnych czynności w toku załatwienia sprawy”²⁷.

Zob. komentarz do art. 207 (pojęcie sprawy podatkowej).

2. Zasada pisemności w ujęciu historycznym

Zgodnie z dyspozycją art. 126 o.p. w okresie od 11.05.2014 r. do 4.10.2021 r. sprawy podatkowe załatwiane były w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowiły inaczej²⁸. W uzasadnieniu do projektu zmian Kodeksu postępowania administracyjnego ustawą o doręczeniach elektronicznych m.in. czytamy, że „zasada załatwiania spraw w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego w znacznym stopniu się zdezaktualizowała. Przeciwwstawia się w niej dwa różne klasyfikacyjnie pojęcia i – co za tym idzie – pojęcia nieporównywalne. «Forma pisemna» odnosi się bowiem do sposobu wyrażenia treści (w formie pisemnej, czyli za pomocą znaków pisma), a «forma dokumentu elektronicznego» do sposobu utrwalenia treści. Mając na uwadze,

²⁶ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, IX kadencja, druk sejm. nr 239, s. 97.

²⁷ I. Nowak, *Udostępnienie akt sprawy podatkowej*, cz. I, PPLiFS 2017/4, s. 17–21.

²⁸ Ustawa z 10.01.2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183).

że dokument elektroniczny to dane, które wcale nie muszą być wyrażone pismem w postaci elektronicznej, ale może to być też nagranie dźwiękowe, nagranie wideo, baza danych, grafika wektorowa itd., wymienienie w jednym zdaniu dokumentu elektronicznego obok formy pisemnej, powszechnie rozumianej jako pismo sporządzone na papierze i odręcznie podpisane, nie tylko zaburza logikę przepisu, ale też powoduje konieczność wprowadzenia specjalnych wymagań doprecyzowujących przeznaczonych dla określonych rodzajów dokumentów elektronicznych i – co za tym idzie – licznych przepisów szczegółowych. Bez takiego doprecyzowania można bowiem rozumieć, że ogólną zasadą dla załatwiania spraw jest sporządzanie pism w postaci papierowej podpisanych własnoręcznym podpisem lub wykorzystanie jakiegokolwiek dokumentu elektronicznego, który wcale nie musi być pismem. Inaczej to ujmując – można wnieść odwołanie od decyzji zapisane jako nagranie dźwiękowe w pliku w formacie mp3. Takie podejście może dotyczyć w praktyce każdego dokumentu elektronicznego, dla którego nie określono wzoru ustalającego w szczególności, że musi on być wyrażony za pomocą znaków pisma. Ponadto powyższa zasada hamuje rozwój nowoczesnych usług online, w przypadku gdy w ogóle nie ma potrzeby wykorzystywania dokumentu elektronicznego rozumianego jako dane stanowiące odrębną całość znaczeniową i zapisane w określonym formacie (por. art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne), usług, dla których wystarczy identyfikacja elektroniczna wnoszącego sprawę, bez potrzeby wnoszenia podania lub wniosku stanowiącego dokument elektroniczny, a potwierdzenie załatwienia w ten sposób sprawy może być generowane automatycznie przez system teleinformatyczny, w którym udostępniana jest usługa²⁹.

3. Załatwianie spraw podatkowych w postaci papierowej

W myśl obowiązującego od 5.10.2021 r. przepisu art. 126 § 1 o.p., zdanie pierwsze i drugie, sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej; pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się podpisem własnoręcznym. Należy zauważyć, że w komentowanym przepisie ustawodawca nie wprowadza ograniczeń w załatwianiu spraw podatkowych (ich prowadzeniu) w zakresie formatu papieru, jego parametrów, rodzaju czcionki, jakości wydruku itp. Pod pojęciem „podpisu własnoręcznego” należy rozumieć podpis „napisany, zrobiony własną ręką, własnymi rękami”³⁰. Powinien to być oryginalny podpis osoby własnoręcznie się podpisującej. Może być to tzw. podpis czytelny lub nieczytelny. Podpisu nie można zastępować pieczęcią odciskową (tzw. *facsimile*). W wyroku z 25.03.2010 r. (I SA/Po 178/10, LEX nr 575098) WSA w Poznaniu podkreślił, że „pojęcie podpisu mieści w sobie jedynie własnoręczne umieszczenie brzmienia nazwiska. Przy podpisie chodzi bowiem o zadokumentowanie nie tylko brzmienia nazwiska, ale także i charakteru pisma, by w ten sposób ułatwić orientację w rozpoznaniu osoby. Gdyby

²⁹ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, IX kadencja, druk sejm. nr 239, s. 91–92.

³⁰ Zob. *Słownik języka polskiego*, t. 3, red. M. Szymczak, Warszawa 1981, s. 732.

do podpisu nie było potrzebne własnoręcznie umieszczenie nazwiska ustawodawcy użyłby zamiast wyrażenia «podpis» zwrotu «umieszczenie brzmienia nazwiska wystawcy». Dokument z «zeskanowanym» podpisem – falsyfikat decyzji, nie stanowi decyzji w rozumieniu przepisów prawa podatkowego».

4. Załatwianie spraw podatkowych w postaci elektronicznej

Zgodnie z nowym przepisem art. 126 § 1 o.p., zdanie pierwsze i trzecie, od 5.10.2021 r. sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci elektronicznej. W tej postaci (formie), na podstawie art. 126 § 1, 2 i 3 o.p., wprowadzono trzy sposoby załatwiania spraw podatkowych:

- 1) poprzez opatrzenie pism podpisami lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną,
- 2) z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie i opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną,
- 3) z wykorzystaniem usług online.

4.1. Załatwianie spraw podatkowych poprzez opatrzenie pism podpisami lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną

W myśl art. 126 § 1 o.p., zdanie trzecie, pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego ze wskazaniem w treści pisma osoby opatrującej pismo pieczęcią.

Zgodnie z art. 3 pkt 12 rozporządzenia eIDAS kwalifikowany podpis elektroniczny jest to zaawansowany podpis elektroniczny, który jest składany za pomocą kwalifikowanego urządzenia do składania podpisu elektronicznego i który opiera się na kwalifikowanym certyfikacie podpisu elektronicznego. Wskazuje się, że jest to najbardziej zaawansowany technologicznie podpis elektroniczny³¹. Ponadto w myśl art. 25 ust. 2 rozporządzenia eIDAS kwalifikowany podpis elektroniczny ma skutek prawny równoważny podpisowi własnoręcznemu. Przepis ten wyraża zasadę równoważności skutków prawnych kwalifikowanego podpisu elektronicznego oraz podpisu własnoręcznego³². Zasada powyższa wynika również z motywu 49 preambuły rozporządzenia eIDAS, zgodnie z którym kwalifikowany podpis elektroniczny powinien mieć skutek prawny równoważny podpisowi własnoręcznemu.

Odrębnych wyjaśnień wymagają użyte w Ordynacji podatkowej określenia „podpis zaufany” oraz „podpis osobisty”.

³¹ M. Marucha-Jaworska, *Rozporządzenie eIDAS. Zagadnienia prawne i techniczne*, Warszawa 2017, s. 123.

³² M. Marucha-Jaworska, *Rozporządzenie...*, s. 123.

Stosownie do art. 3 pkt 14a u.i.d.p. podpis zaufany to podpis elektroniczny, którego autentyczność i integralność są zapewniane przy użyciu pieczęci elektronicznej ministra właściwego do spraw informatyzacji, zawierający: a) dane identyfikujące osobę, ustalone na podstawie środka identyfikacji elektronicznej wydanego w systemie, o którym mowa w art. 20aa pkt 1, obejmujące: imię (imiona), nazwisko, numer PESEL, b) identyfikator środka identyfikacji elektronicznej, przy użyciu którego został złożony, c) czas jego złożenia. Podkreślenia wymaga, że zgodnie z art. 20ae ust. 2 u.i.d.p. dane w postaci elektronicznej opatrzone podpisem zaufanym są równoważne pod względem skutków prawnych dokumentowi opatrzonemu podpisem własnoręcznym, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej. Przepis ten wyraża zatem zasadę równoważności podpisu zaufanego z podpisem własnoręcznym pod względem skutków prawnych. Jednakże przepisy szczególne mogą tę zasadę ograniczać. W uzasadnieniu projektu ustawy z 5.07.2018 r. o zmianie ustawy o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1544) zwrócono uwagę, że podpis zaufany (wg odmiennej nomenklatury „podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP”) nie stanowi zaawansowanego podpisu elektronicznego w rozumieniu przepisów rozporządzenia eIDAS i jest to tzw. inny podpis krajowy³³.

Jeżeli chodzi natomiast o „podpis osobisty”, to konstrukcja ta pojawiła się w ustawie z 6.12.2018 r. o zmianie ustawy o dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 60). Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 9 u.d.o. podpis osobisty jest to zaawansowany podpis elektroniczny w rozumieniu rozporządzenia eIDAS, weryfikowany za pomocą certyfikatu podpisu osobistego. Natomiast zgodnie z art. 12d ust. 1 u.d.o. opatrzenie danych podpisem osobistym wywołuje w stosunku do podmiotu publicznego skutek prawny równoważny podpisowi własnoręcznemu. Natomiast zgodnie z art. 12d ust. 2 u.d.o. skutek, o którym mowa w ust. 1, wywołuje opatrzenie danych podpisem osobistym w stosunku do podmiotu innego niż podmiot publiczny, jeżeli obie strony wyrażają na to zgodę.

Zgodnie z art. 3 pkt 25 rozporządzenia eIDAS, „pieczęć elektroniczna” oznacza dane w postaci elektronicznej dodane do innych danych w postaci elektronicznej lub logicznie z nimi powiązane, aby zapewnić autentyczność pochodzenia oraz integralność powiązanych danych, natomiast w myśl art. 3 pkt 26 rozporządzenia eIDAS, „zaawansowana pieczęć elektroniczna” oznacza pieczęć elektroniczną, która spełnia wymogi określone w art. 36 tego rozporządzenia.

³³ Z uzasadnienia rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej oraz niektórych innych ustaw, VIII kadencja, druk sejm. nr 2502, s. 27.

4.2. Załatwianie spraw podatkowych z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie i opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną

Z przepisu art. 126 § 2 o.p. wynika, że sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie i opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. W przypadku pism generowanych automatycznie przepisów o konieczności opatrzenia pisma podpisem pracownika urzędu obsługującego ten organ nie stosuje się. Z treści uzasadnienia do wprowadzenia tej regulacji w życie wynika, że ma ona stanowić podstawy „dla automatycznego prowadzenia i załatwiania spraw dzięki wykorzystaniu kwalifikowanej pieczęci elektronicznej organu administracji. Wykorzystanie pieczęci elektronicznej do opatrywania nią pism generowanych automatycznie pozwoli nie tylko na automatyczne wydawanie zaświadczeń i potwierdzeń czynności realizowanych w ramach usług online, ale również zabezpieczy organy przed błędami ludzkimi, w przypadku gdyby kwalifikowana pieczęć elektroniczna organu mogła być składana przez osobę reprezentującą ten organ. Mając na uwadze skutki prawne kwalifikowanej pieczęci elektronicznej i potencjalnych trudności w zapanowaniu nad użyciem takiej pieczęci, w przypadku gdyby dysponował nią wskazany pracownik organu lub więcej osób, wskazanie na użycie pieczęci elektronicznej w procesie realizowanym automatycznie jest rozwiązaniem optymalnym i wychodzącym naprzeciw wytycznym określonym w motywie 65 rozporządzenia 910/2014”³⁴.

4.3. Załatwianie spraw podatkowych z wykorzystaniem usług online

Stosownie do postanowień art. 126 § 3 o.p., sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem usług online udostępnianych przez organy podatkowe po uwierzytelnieniu w sposób określony w art. 20a ust. 1 albo 2 u.i.d.p. Istnieje możliwość załatwiania spraw z wykorzystaniem usług online udostępnianych przez organy podatkowe i wykorzystujących jedynie identyfikację elektroniczną (bez potrzeby składania podpisanych elektronicznie pism). Po uwierzytelnieniu w systemie teleinformatycznym strony albo uczestnika postępowania w sposób określony w art. 20a ust. 1 albo 2 u.i.d.p., działania tak uwierzytelnionego użytkownika mogą być przypisane wyłącznie jemu. Użytkownik mógłby w takim przypadku zażądać wygenerowania dokumentu potwierdzającego jego działania – podobnie jak to się dzieje w bankowości elektronicznej. System teleinformatyczny generowałby wtedy automatycznie pismo potwierdzające złożenie podania lub wniosku opatrzone pieczęcią elektroniczną organu. Dzięki tej możliwości niektóre usługi publiczne będą mogły być znacząco uproszczone, a nawet automatycznie załatwiane przy jednoczesnym zachowaniu dowodu załatwienia sprawy na piśmie.

³⁴ Zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o doręczeniach elektronicznych, IX kadencja, druk sejm. nr 239, s. 92.

5. Pisma kierowane do organów podatkowych

Zgodnie z art. 126 § 4 o.p., pisma kierowane do organów podatkowych mogą być sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Do opatrywania ich podpisami i pieczęciami stosuje się odpowiednio przepis § 1 art. 126 o.p. Należy zauważyć, że z treści tej regulacji prawnej nie wynika, jakie podmioty mogą kierować pisma do organów podatkowych, sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Oznacza to, że ustawodawca poprzez takie sformułowanie komentowanego przepisu, celowo nie zawęży kręgu uprawnionych podmiotów. Zatem pisma sporządzane w takiej postaci mogą kierować do organów podatkowych wszelkie zainteresowane podmioty (np. podatnicy, płatnicy, inkasenci, inne organy podatkowe, organy administracji, organy władzy publicznej).

Zob. art. 126 § 1 o.p. oraz komentarz do tego przepisu.

6. Wyjątek od zasady pisemności (sposobów załatwiania spraw podatkowych)

Przepisy szczególne mogą wyłączyć obowiązek stosowania zasady pisemności. W art. 172–177 o.p. zawarto unormowania odnoszące się do sporządzania protokołów i adnotacji. Organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie. W wyroku z 4.06.1982 r. (I SA 258/82, ONSA 1982/1, poz. 54) NSA w Warszawie podkreślił, że nie można uznać odręcznych notatek pracowników organu za dowody w sprawie. Możliwość sporządzenia adnotacji z czynności organu, przewidziana w art. 72 k.p.a., nie może dotyczyć ustaleń istotnych dla sprawy. Mogą to być bieżące adnotacje, pomocne wprawdzie przy rozpatrywaniu sprawy, jednakże nieobejmujące ustaleń, od których jej rozstrzygnięcie zależy lub może zależeć. Ustalenia istotne powinny więc spełniać warunki określone w art. 67 i n. k.p.a. W szczególności sporządza się protokół z przyjęcia wniesionego **ustnie podania**, przesłuchania strony, świadka i biegłego, oględzin i ekspertyz dokonywanych przy udziale pracownika organu podatkowego, ustnego ogłoszenia postanowienia. Protokół sporządza się tak, aby z jego treści wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy nich obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne osoby. Powyższe unormowania wskazują, iż istnieje możliwość odstąpienia wprost od zasady pisemności, tj. wniesienia ustnie podania. Jednakże nawet w tym przypadku powinien być z tej czynności sporządzony protokół. Od 5.10.2021 r. ustawodawca wprowadził także na podstawie art. 168 § 1 o.p. możliwość wnoszenia pism utrwalonych w postaci elektronicznej, na adres do doręczeń elektronicznych lub przez portal podatkowy.

W orzeczeniu z 16.09.2010 r. (I FSK 1266/09, LEX nr 617235) NSA podkreślił, że „zasada pisemności wynikająca z art. 126 o.p. odnosi się tylko (...) do decyzji czy postanowień,

ale organ podatkowy powinien ją stosować przy każdej czynności prowadzonego postępowania podatkowego. W praktyce realizacja «pisemności» nie odnosi się jedynie do stosowania pisma odręcznego, komputerowego itp., ale do każdej formy utrwalania czynności dokonywanej przez pracownika organu podatkowego. Zasada ta może być zachowywana poprzez wykonywanie zdjęć fotograficznych, zapisu wideo, utrwalania dźwięku, sporządzania odręcznych szkiców, rysunków itp.” Z kolei w wyroku z 28.10.2015 r. (I SA/Sz 527/15, LEX nr 1935899) WSA w Szczecinie zauważył, że „postępowanie podatkowe prowadzone jest zgodnie z zasadą pisemności, wyrażoną w art. 126 o.p. Opieranie się na rzekomych wyjaśnieniach strony, w sytuacji gdy nie posiadają one żadnego potwierdzenia w zgromadzonych dokumentach, jest naruszeniem wynikającej z art. 126 o.p. zasady”. W orzeczeniu z 6.12.2017 r. (I FSK 1605/17, LEX nr 2422701) NSA podkreślił, że „nie jest skuteczne doręczenie kserokopii decyzji. Nie jest dopuszczalne odwołanie od decyzji, której na moment oceny formalnej odwołania w ogóle nie doręczono w oryginale”.

Zob. komentarz do art. 172–177.

Art. 127. [Zasada dwuinstancyjności]

Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.

1. Istota zasady dwuinstancyjności

Zasada dwuinstancyjności została podniesiona do rangi reguły konstytucyjnej. W myśl bowiem art. 78 Konstytucji RP każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji³⁵. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określać może odrębna ustawa. Ordynacja podatkowa w art. 127 wskazuje, że dla postępowania podatkowego przewidziane są dwie instancje. Oznacza to, iż strona postępowania niezadowolona z rozstrzygnięcia organu podatkowego pierwszej instancji może zwrócić się w odwołaniu do organu podatkowego drugiej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, o rozpatrzenie swojej sprawy. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego tworzy obowiązek przeprowadzenia dwukrotnego merytorycznego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, dwukrotnego ustalenia stanu faktycznego i dwukrotnej wykładni przepisów prawa. Dwukrotność rozstrzygnięcia oznacza także konieczność pokrywania się postępowań w obu instancjach. Organ odwoławczy jest zatem zobowiązany do rozpoznania sprawy w pełnym zakresie, do ponownego jej załatwienia, a nie jedynie kontroli ustaleń zawartych w zaskarżonej decyzji”³⁶. Odwołanie należy do grupy tzw. zwyczajnych środków zaskarżenia. Zob. pojęcie organów podatkowych – komentarz do art. 13. W wyroku z 7.10.2011 r.

³⁵ Zob. A. Skibiński, *Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego realizowana przez samorządowe kolegium odwoławcze*, PPLiFS 2009/10, s. 22 i n.

³⁶ M. Łoboda, D. Strzelec, *Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego a realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania*, PP 2020/7, s. 22–26.

(I FSK 1361/10, LEX nr 1069238) NSA skonstatował, że „zasada dwuinstancyjności oznacza, iż każda sprawa winna być rozpatrzona dwukrotnie, a organ drugiej instancji nie może się tylko ograniczyć do kontroli organu pierwszej instancji”. W wyroku z 12.01.2005 r. (SA/Sz 2273/03, BS 2005/4, s. 30) WSA w Szczecinie podkreślił, iż zgodnie z zasadą dwuinstancyjności (art. 127 o.p.) organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę uprzednio zakończoną decyzją organu pierwszej instancji. Nie może więc ograniczyć się do kontroli decyzji organu pierwszej instancji, ale obowiązany jest ponownie rozstrzygnąć sprawę. Istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji. Dopuszczalne jest zatem wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdy postępowanie przeprowadzone w pierwszej instancji wymaga znacznego poszerzenia materiału dowodowego w sprawie. Ma to miejsce wtedy, gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub znacznej części. W takich wypadkach organ odwoławczy, aby dokonać oceny prawidłowości ustalenia stanu faktycznego, musiałby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające albo w całości, albo w znacznej części, a do tego nie jest uprawniony (nie mieści się to w jego kompetencji), gdyż na przeszkodzie temu stoi przepis art. 229 o.p. Fakt, iż podatniczka nie brała udziału w przeprowadzaniu dowodów z dokumentów w postaci protokołów przesłuchania świadków i podejrzanych nie stanowi naruszenia art. 123 § 1 oraz art. 190 § 1 i 2 o.p., o ile mogła się ona z nimi zapoznać w toku postępowania kontrolnego (wyrok NSA z 22.01.2010 r., II FSK 1900/08, LEX nr 558930). Sąd administracyjny, stwierdzając naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, nie może uznać tej okoliczności za nieistotną (wyrok NSA z 30.03.2004 r., FSK 169/04, POP 2005/3, s. 59). Warunkiem koniecznym stwierdzenia nieważności decyzji jest zakończenie postępowania decyzją ostateczną. Nie można więc stwierdzić nieważności decyzji niemającej cechy ostateczności. Ostateczność decyzji rozstrzygającej sprawę na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej – jako przesłanka stwierdzenia nieważności decyzji – jest uzasadniona niekonkurencyjnością środków zaskarżenia i dróg weryfikacji decyzji podatkowych. Dopuszczalność zatem stwierdzenia nieważności decyzji w sprawie, w której wydano decyzję nieostateczną, prowadziłaby do „konkurencji” pomiędzy odwołaniem od decyzji a stwierdzeniem jej nieważności; byłoby to sprzeczne z zasadą dwuinstancyjności postępowania, o której mowa w art. 127 o.p. Zakres kompetencji organu odwoławczego jest szerszy niż organu przeprowadzającego weryfikację w trybie nadzwyczajnym (wyrok NSA z 23.11.2000 r., III SA 2619/99, PP 2001/5, poz. 61). Nie da się pogodzić z podstawowymi zasadami praworządności sytuacja, w której organ państwowy nakłada decyzjami na obywateli obowiązki podatkowe z założeniem, iż decyzje te nie mogą być przez nich zaskarżone do organu odwoławczego (wyrok NSA z 11.02.1999 r., SA/Bk 1629/97, POP 1999/6, s. 160). W wyroku z 13.05.2009 r. (II FSK 139/08, LEX nr 501817) NSA zauważył, że gdy organ odwoławczy w zasadniczy sposób zmienia ustalenia organu pierwszej instancji (utrzymując przy tym decyzję pierwszoinstancyjną w mocy), dochodzi nie tylko do naruszenia zasady dwuinstancyjności, wyrażającej prawo podatnika do obrony swoich praw na

gruncie postępowania podatkowego, ale także do naruszenia zasady zaufania do organu podatkowego, wyrażonej w art. 121 § 1 o.p., oraz czynnego udziału stron w postępowaniu, wskazanego w art. 123 § 1 o.p. Natomiast w orzeczeniu z 13.02.2015 r. (I SA/Wr 2456/14, LEX nr 1683058) WSA we Wrocławiu skonstatował, że organ odwoławczy jest zobowiązany do ponownego rozpatrzenia sprawy w jej całokształcie. Istotą zasady dwuinstancyjności jest bowiem prawo do dwukrotnego rozpoznania sprawy. Działanie organu odwoławczego nie może zatem ograniczać się do kontroli decyzji organu pierwszej instancji i odniesienia się do zarzutów sformułowanych w odwołaniu. W wyroku z 20.07.2017 r. (II FSK 1807/15, LEX nr 2356384) NSA stwierdził, że „uchylenie decyzji organu pierwszej instancji i orzeczenie tylko w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości oraz pozostawienie kwestii nadpłaty poza rozstrzygnięciem organu odwoławczego stanowi naruszenie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p., a także art. 127 tej ustawy”. W orzeczeniu z 6.02.2019 r. (I SA/Łd 615/18, LEX nr 2619472) WSA w Łodzi podkreślił, że „organ odwoławczy jest zobowiązany do ponownego rozpatrzenia sprawy w jej całokształcie wynikającym również z dowodów, które strona przedłożyła dopiero na etapie postępowania odwoławczego lub dowodów, które organ ten sam zgromadził działając z urzędu”. W wyroku z 15.10.2019 r. (I SA/Rz 541/19, LEX nr 2734963) WSA w Rzeszowie konstatał, że „zakaz rozstrzygania sprawy co do meritum sprawy, jeżeli wymaga to uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części, stanowi istotny przejaw zasady dwuinstancyjności. Podatnik powinien bowiem mieć zagwarantowane prawo do dwukrotnego rozpatrzenia tej samej sprawy, a więc w sytuacji, gdy sprawa nie została należycie rozpatrzona przez organ pierwszej instancji (materiał dowodowy był niewystarczający do podjęcia rozstrzygnięcia), organ odwoławczy uchyla decyzję i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia, po to właśnie, aby strona miała zapewnione gwarancje procesowe na etapie dwóch instancji”. W orzeczeniu z 25.02.2020 r. (II FSK 1623/18, LEX nr 3010013) NSA zauważył, że z „zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, o której mowa w art. 127 o.p., wynika, że organ odwoławczy jest zobowiązany – oprócz odniesienia się do zarzutów zawartych w odwołaniu – ponownie merytorycznie rozpatrzyć sprawę we wszystkich jej aspektach. Istotą zasady dwuinstancyjności jest bowiem prawo do dwukrotnego rozpoznania danej sprawy. Działanie organu odwoławczego nie może ograniczać się do kontroli decyzji organu pierwszej instancji, lecz winno polegać na podjęciu działań mających na celu pełne wyjaśnienie sprawy. W ramach tych działań organ odwoławczy może zlecić lub we własnym zakresie przeprowadzić uzupełniające postępowanie dowodowe”. W wyroku z 30.06.2020 r. (II FSK 794/20, LEX nr 3048078) NSA konstatał, że „w świetle art. 127 i art. 233 § 2 o.p. istota dwuinstancyjnego postępowania polega na tym, że organ odwoławczy zobowiązany jest do rozpoznania sprawy w postępowaniu odwoławczym co do istoty, gdy na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego doszło do dokonania niezbędnych ustaleń dotyczących stanu faktycznego sprawy i nie zachodzi potrzeba uzupełnienia postępowania dowodowego w trybie art. 229 o.p. Dwukrotność rozstrzygnięcia oznacza konieczność pokrywania się postępowań w obydwu instancjach; organ odwoławczy nie może zastępować w czynnościach postępowania organu pierwszej instancji. Jeśli organ odwoławczy będzie w swoim

rozstrzygnięciu powoływał się na okoliczności i ustalenia, które nie miały oparcia w ujawnionych dowodach przed pierwszą instancją, wykracza już poza zakres swoich uprawnień. Gdy organ odwoławczy w zasadniczy sposób zmienia ustalenia organu pierwszej instancji utrzymując przy tym decyzję w mocy, dochodzi do naruszenia zasady dwuinstancyjności, a przy tym naruszone zostaje prawo podatnika do obrony jego praw. Gdy organ odwoławczy w swojej decyzji powołał się na okoliczności, które nie zostały ujawnione przez organ pierwszej instancji, w szczególności zgromadził całkiem nowe dowody, które nie były znane organowi pierwszej instancji, wówczas takie rozstrzygnięcie wykracza poza ramy dokonania swobodnej oceny całego materiału dowodowego w sprawie i pozbawiając podatnika rozstrzygnięcia przez jedną instancję narusza zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego”.

2. Skutki prawne naruszenia zasady dwuinstancyjności

Wydanie decyzji z uchybieniem zasadzie dwuinstancyjności postępowania podatkowego ma postać kwalifikowanego naruszenia prawa (art. 247 § 1 pkt 3 o.p.). Powyższe godzi w podstawowe prawa i gwarancje procesowe obywatela i w związku z tym należy uznać, że stanowi ono rażące naruszenie prawa, skutkujące nieważnością decyzji (wyrok NSA z 10.04.1989 r., II SA 1198/88, ONSA 1989/1, poz. 36; wyrok NSA z 10.03.1995 r., SA/Wr 1699/94, LEX nr 26588).

3. Wyjątek od zasady dwuinstancyjności

Od zasady dwuinstancyjności istnieje wyjątek. W przypadku bowiem wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa KAS, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Przepis powyższy stosuje się odpowiednio do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (art. 221 o.p.). Złożenie skargi na decyzję wydaną w pierwszej instancji stanowi naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania i powoduje niedopuszczalność skargi (postanowienie NSA z 11.01.2001 r., V SA 949/00, LEX nr 109302).

Natomiast w przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 u.KAS, odwołanie od tej decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż decyzja, o której mowa w § 1, odwołanie od tej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego. Jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby administracji skarbowej zgodnie z przepisem wyżej cytowanym, odwołanie służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję (art. 221a o.p.).

Art. 128. [Zasada trwałości decyzji ostatecznych]

Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych.

1. Istota zasady trwałości decyzji ostatecznych

W myśl art. 128 o.p. decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w Ordynacji podatkowej oraz w ustawach dodatkowych. Decyzja podatkowa jest ostateczna, jeżeli w pierwszej instancji strona nie złożyła od niej odwołania bądź decyzję tę wydał organ drugiej instancji w toku postępowania odwoławczego. Zasada ta ma służyć pewności obrotu prawnego, ponieważ chodzi o zapewnienie podmiotom stosunku prawnopodatkowego ochrony praw nabytych. W doktrynie prawa podkreśla się również, że wprowadzono pojęcie decyzji ostatecznej do ustawodawstwa w celu „zapewnienia niezbędnej stabilizacji porządku prawnego”³⁷. W orzeczeniu z 18.11.2009 r. (II FSK 920/08, LEX nr 550106) NSA podkreślił, że stabilizacja porządku prawnego jest wartością większą niż potrzeba eliminacji decyzji wadliwych. W innym wyroku (z 16.03.2011 r., II FSK 708/10, LEX nr 898004) NSA zauważył, że „określona w art. 128 o.p. zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych, służąca ochronie ogólnego porządku prawnego i chroniąca przed wielokrotnym rozstrzyganiem tych samych spraw w konsekwencji może prowadzić do nieważności decyzji dotyczących spraw już poprzednio rozstrzygniętych innymi decyzjami ostatecznymi”. W wyroku z 21.02.2019 r. (I SA/Po 52/18, LEX nr 2628112) WSA w Poznaniu stwierdził, że „w razie zbiegu odwołania z wnioskiem o stwierdzenie nieważności pierwszeństwo należy przyznać pierwszemu z tych trybów”. W orzeczeniu z 1.08.2019 r. (II FSK 554/19, LEX nr 2717479) NSA podkreślił, że „ostateczność decyzji w rozumieniu art. 128 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.) możliwa jest wyłącznie w przypadku jej doręczenia wszystkim wymienionym w niej adresatom. Istotne jest, aby każdy ze współwłaścicieli nieruchomości, wobec solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe, posiadał wiedzę, iż decyzja taka została wydana”. Z kolei w wyroku z 30.04.2020 r. (III SA/Wa 195/20, LEX nr 3099335) WSA w Warszawie konstatawał, że „tożsamość sprawy ma miejsce, gdy w sprawach zachodzi tożsamość podmiotowa oraz przedmiotowa, tzn. gdy sprawa dotyczy tych samych podmiotów oraz tego samego stosunku administracyjnoprawnego na tle tego samego co uprzednio stanu faktycznego. Innymi słowami, tożsamość spraw istnieje wtedy, gdy występują w niej te same podmioty i taki sam jest przedmiot spraw. Przesłanka stwierdzenia nieważności wymieniona w art. 247 § 1 pkt 4 o.p. będzie spełniona,

³⁷ Zob. Z. Kmiecik, *Koncepcja...*, s. 9 i n.

gdy organ podatkowy dwa razy rozpatrzy tożsamą sprawę i dwa razy, kolejno po sobie, będą wydane decyzje (postanowienia) ostateczne w rozumieniu art. 128 zdanie pierwsze o.p. Aby zatem stwierdzić, że określona decyzja ostateczna (postanowienie) dotyczy sprawy już rozstrzygniętej, koniecznym jest stwierdzenie, że w momencie wydania tej decyzji (postanowienia) w obrocie prawnym pozostaje już, ze skutkiem wiążącym wobec jej adresata i wydającego ją organu, inna decyzja ostateczna (postanowienie) rozstrzygająca tę samą sprawę. Jednocześnie, gdy w sprawie zachodzą przesłanki stanu rzeczy osądzonej (*res iudicata*), które spowodowałyby nieważność decyzji na zasadzie art. 247 § 1 pkt 4 o.p., organ podatkowy nie może orzec o istocie sprawy”.

2. Realizacja zasady trwałości decyzji ostatecznych

Możliwość podważenia decyzji ostatecznej narusza ład systemu prawnego, gdyż stanowi odstępstwo od zasady dwuinstancyjności postępowania oraz stabilności decyzji ostatecznych (art. 127 i 128 o.p.). Z powyższego założenia ogólnego, odnoszącego się do rodzaju decyzji poddanej sądowej kontroli legalności, oraz z treści art. 128 o.p. wynika, że tylko wyraźnie określone przyczyny, stanowiące o najdalej idących wadliwościach decyzji lub poprzedzającego ją postępowania, mogą prowadzić do wzruszenia decyzji ostatecznej. Naturalną konsekwencją powyższego jest, iż postępowania nadzwyczajne nie mogą zastępować kontroli instancyjnej oraz ewentualnego badania legalności merytorycznej decyzji ostatecznej w drodze skargi do sądu administracyjnego (wyrok NSA z 15.01.2003 r., III SA 334/01, BS 2003/4, s. 28). Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji może dotyczyć tylko ustalenia, czy decyzje, których wniosek o stwierdzenie nieważności dotyczy, obarczone są wadami, których enumeratywny wykaz określają przepisy art. 247 § 1 o.p., czy wady te nie występują. Taki zakres omawianego postępowania wiąże się niewątpliwie z treścią art. 128 o.p., statuującego zasady trwałości ostatecznych decyzji w postępowaniu podatkowym. Decyzjami ostatecznymi są takie, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym. Rażąco naruszenie prawa zachodzi wówczas, gdy istnieje oczywista sprzeczność pomiędzy treścią przepisu a rozstrzygnięciem objętym decyzją (wyrok NSA z 16.12.2002 r., III SA 293/02, BS 2003/4, s. 30). Różnica poglądów co do wykładni przepisu nie może być kwalifikowana jako przesłanka do odstąpienia od zasady trwałości decyzji ostatecznej, wskazanej w art. 247 § 1 pkt 3 o.p. (wyrok NSA z 6.12.2002 r., III SA 146/01, BS 2004/2, s. 29).

3. Wyjątki od zasady trwałości decyzji ostatecznych

Zawarta w art. 128 o.p. zasada trwałości decyzji wskazuje, iż w przypadku rozstrzygnięć, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, stają się one ostateczne. Nie oznacza to jednak, że są one bezwzględnie niewzruszalne. Zapewnienie bezpieczeństwa obrotu prawnego nie może bowiem być celem samym w sobie. Ustawodawca dopuszcza zatem możliwość zaistnienia sytuacji wyjątkowych, w których będzie możliwość wyeliminowania rozstrzygnięć wadliwych. Celowi temu służą tzw. nadzwyczajne środki

wzruszeń decyzji ostatecznych. Zostały one enumeratywnie wymienione w Ordynacji podatkowej. Są to:

- 1) uchylenie w całości lub w części decyzji ostatecznej w trybie wznowienia postępowania podatkowego (art. 240–246 o.p.);
- 2) stwierdzenie w całości lub w części nieważności decyzji ostatecznej (art. 247–252 o.p.);
- 3) uchylenie w całości lub w części decyzji ostatecznej, dotkniętej innymi wadami niż w trybach wyżej określonych (art. 253–256 o.p.).

Jeszcze innym rodzajem możliwości wyeliminowania decyzji przez organ podatkowy w pierwszej instancji jest stwierdzenie jej wygaśnięcia. Rozstrzygnięcie zapadłe w tym trybie ma charakter deklaratoryjny (jedynie potwierdzający). Instytucję tę regulują przepisy art. 258–259 o.p. W wyroku z 9.04.2008 r. (I FSK 558/07, LEX nr 472103) NSA zauważył, że związanie ostatecznymi decyzjami wydanymi przez organy celne zostało wprost przewidziane przez ustawodawcę w art. 11c ust. 3 ustawy z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.), zaś art. 128 o.p. ustanawia zasadę ogólną trwałości ostatecznych decyzji podatkowych i określa jej skutki. Z tej zasady wynika domniemanie mocy obowiązującej ostatecznej decyzji administracyjnej i jej zgodności z prawem, w tym z wyrażoną w art. 122 o.p. zasadą prawdy obiektywnej (materialnej). Obalenie tego domniemania może nastąpić tylko w przewidzianych przez prawo postępowaniach zmierzających do wyeliminowania z obrotu prawnego ostatecznych decyzji podatkowych, tj. bądź poprzez zastosowanie jednego z trybów postępowań nadzwyczajnych przewidzianych w Ordynacji podatkowej (wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji), bądź w postępowaniu sadowoadministracyjnym. W orzeczeniu z 2.08.2017 r. (I SA/Po 220/17, LEX nr 2341965) WSA w Poznaniu stwierdził, że możliwość wzruszenia decyzji w trybie nadzwyczajnym stanowi wyjątek od zasady trwałości decyzji ostatecznej, wyrażonej w art. 128 o.p., co oznacza, że przesłanki wzruszenia decyzji ostatecznej, „ważny interes strony” i „interes publiczny” muszą być rzeczywiście na tyle ważne, aby „równoważyły” i usprawiedliwiały odstępstwo od wskazanej zasady.

Art. 129. [Zasada jawności postępowania]

Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron.

Stosownie do zapisu art. 129 o.p. postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron. Zob. komentarz do art. 133 (pojęcie strony). Zgodnie z tą normą organy podatkowe nie mają prawa udzielania jakichkolwiek informacji o okolicznościach faktycznych bądź prawnych toczącej się sprawy komukolwiek poza stronami (jak też ich przedstawicielami bądź pełnomocnikami) prowadzonego postępowania. Pewne odstępstwa od tej zasady zostały zawarte w dziale dotyczącym tajemnicy skarbowej (art. 293–305 o.p.). Przez pojęcie tajemnicy skarbowej należy rozumieć indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „organ podatkowy nie może udostępnić akt sprawy,

jak i dopuścić do udziału w czynnościach innych osób, ale tylko strony postępowania i należycie umocowane uprawnione podmioty”³⁸.

W orzeczeniu z 12.02.2010 r. (II FSK 1529/08, LEX nr 570213) NSA zauważył, że „nie można utożsamiać naruszenia przez organ podatkowy art. 129 o.p. w sytuacji, gdy dorosły domownik zobowiązując się do przekazania korespondencji stronie, zapoznał osoby trzecie z jej treścią”. W innym z kolei wyroku (z 27.04.2011 r., I SA/Łd 1224/10, LEX nr 969427) WSA w Łodzi podniósł, że „z zasady wyrażonej w art. 129 o.p., wynika, że postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron, co oznacza, że organ podatkowy nie może udostępnić akt sprawy, jak i dopuścić do udziału w czynnościach postępowania wyjaśniającego innych osób, ale tylko strony i należycie umocowanych pełnomocników”. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16.06.2015 r. (II FSK 1300/13, DGP z 18.06.2015 r., s. 2) skonstatował, że „kontrolowany musi mieć wgląd w materiał dowodowy, bo inaczej nie miałby się jak bronić przed zarzutami”. W orzeczeniu z 8.06.2016 r. (I SA/Op 168/16, LEX nr 2086417) WSA w Opolu zauważył, że „w sytuacji, gdy ustawa z 1997 r. – Ordynacja podatkowa dopuszcza jedynie udział pełnomocnika strony, brak jest podstaw prawnych do składania zeznań przez świadka w obecności jego pełnomocnika”. W wyroku z 13.03.2018 r. (II FSK 659/16, LEX nr 2495546) NSA podkreślił, że „co do zasady strona ma m.in. prawo: wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów, sporządzania kopii, żądać wydania uwierzytelnionych odpisów. Prawo to stanowi jeden z aspektów zasady jawności postępowania podatkowego (art. 129 o.p.) i zasady czynnego udziału strony w tym postępowaniu (art. 123 § 1 o.p.). Jednak regulacja zawarta w 178 § 1 i § 3 o.p. nie ma charakteru absolutnego i doznaje określonych art. 179 § 1 o.p. ograniczeń. Ten ostatnio wskazany przepis stanowi, że art. 178 o.p. nie stosuje się do znajdujących się w aktach sprawy dokumentów zawierających informacje niejawne, a także do innych dokumentów, które organ podatkowy wyłączy z akt sprawy ze względu na interes publiczny”. W orzeczeniu z 24.04.2018 r. (III SA/Gl 203/18, LEX nr 2507763) WSA w Gliwicach zauważył, że „z treści art. 178 o.p. nie wynika dla organu obligatoryjny nakaz, obowiązek udostępniania akt sprawy, zawsze gdy strona wystąpi z takim żądaniem. W istocie, przepis ten stanowi o uprawnieniach strony. Wniosek złożony w tej mierze podlega ocenie organów, które przy jego rozpatrywaniu winny mieć na względzie głównie to, że przedmiotowa norma jest wyrazem realizacji wielu zasad ogólnych postępowania, a w szczególności zasady czynnego udziału strony w każdym stadium postępowania (art. 123 o.p.) oraz jawności postępowania dla strony (art. 129 o.p.). «Interesem publicznym» w rozumieniu art. 179 o.p. jest także dobro osób trzecich, których dotyczą wyłączone z akt sprawy dokumenty, w szczególności gdy zawierają istotne informacje o tych podmiotach gospodarczych. Czynny udział strony w postępowaniu podatkowym nie może umożliwiać dostępu do informacji o innym podatniku. W sytuacji, gdy organ podatkowy prowadzi postępowanie dotyczące kilku stron, powinien im udostępniać materiały dotyczące wspólnej dla nich

³⁸ I. Nowak, *Zasada jawności w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym na tle inkwizycyjnego stosunku podatkowoprawnego*, PPLiFS 2020/7, s. 25–31.

sytuacji procesowej w granicach określonych przedmiotem orzekania oraz bez ograniczeń materiały dotyczące strony występującej z żądaniem ich udostępnienia; gdy natomiast zakres materiałów uzyskanych od różnych stron przekracza ramy wspólnego dla nich stanu faktycznego, to organ podatkowy ma obowiązek zachowania w tajemnicy danych, które nie są dla stron wspólne”. W wyroku z 28.11.2019 r. (I FSK 1520/19, LEX nr 2745353) NSA konstatawał, że „wyłączenie określonych dokumentów z akt sprawy stanowi odstępstwo od zasady jawności postępowania dla strony wyrażonej w art. 129 o.p. i jako wyjątek może nastąpić jedynie w sytuacjach określonych przez ustawodawcę. W świetle bowiem art. 178 § 1 o.p. zarówno w toku postępowania, jak i po jego zakończeniu strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń. Zgodnie natomiast z art. 179 § 1 o.p., przepisów art. 178 o.p. nie stosuje się do znajdujących się w aktach sprawy dokumentów zawierających informacje niejawne, a także do innych dokumentów, które organ podatkowy wyłączy z akt sprawy ze względu na interes publiczny”.

Rozdział 2

Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego

Art. 130. [Przesłanki wyłączenia pracownika organu podatkowego]

§ 1. Funkcjonariusz Służby Celno-Skarbowej, zwany dalej „funkcjonariuszem”, pracownik urzędu gminy (miasta), starostwa, urzędu marszałkowskiego, izby administracji skarbowej, Krajowej Informacji Skarbowej, urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz członek samorządowego kolegium odwoławczego podlegają wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których:

- 1) są stroną;
- 2) pozostają ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki;
- 3) stroną jest ich małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny lub powinowaty do drugiego stopnia;
- 4) stronami są osoby związane z nimi z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli;
- 5) byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami podatnika albo przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w pkt 3 i 4;
- 6) brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji;
- 7) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw nim postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne;
- 8) stroną jest osoba pozostająca wobec nich w stosunku nadrzędności służbowej.

§ 2. Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

§ 3. Bezpośredni przełożony pracownika lub funkcjonariusza jest obowiązany na jego żądanie lub na żądanie strony albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w § 1, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika lub funkcjonariusza.

§ 4. Jeżeli nastąpi wyłączenie pracownika lub funkcjonariusza, odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa, dyrektor izby administracji skarbowej, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyznaczają innego pracownika lub funkcjonariusza do prowadzenia sprawy.

§ 5. W przypadku wyłączenia członka samorządowego kolegium odwoławczego jego prezes wyznacza osobę uprawnioną do zastąpienia osoby wyłączonej. Jeżeli samorządowe kolegium odwoławcze na skutek wyłączenia jego członków nie może załatwić sprawy z braku pełnego składu orzekającego, Prezes Rady Ministrów, w drodze postanowienia, wyznacza do załatwienia sprawy inne samorządowe kolegium odwoławcze.

1. Uwagi ogólne

Instytucja wyłączenia pracownika, a także organu podatkowego, stanowi proceduralne zabezpieczenie przed stronniczością pracowników organów administracji publicznej. Pozwala ona uniknąć sytuacji konfliktu ról oraz interesów³⁹. Wyłączenie pracownika (funkcjonariusza) jest również konsekwencją zasady budzenia zaufania do organów podatkowych oraz zasady prawdy materialnej. Wyłączenie ma charakter działania profilaktycznego, będącego wyrazem urzędowej przezorności⁴⁰. Instytucja wyłączenia pracownika (funkcjonariusza) jest główną gwarancją bezstronności orzekania w postępowaniu podatkowym⁴¹. Przesłanki wyłączenia abstrahują od tego, czy ewentualny udział pracownika w postępowaniu może mieć wpływ korzystny, czy też niekorzystny dla strony postępowania. Za sprawą art. 20zr, 119l, 119zzb, 280 i 292 o.p. przepisy o wyłączeniu pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego mają odpowiednie zastosowanie również w sprawach dotyczących współdziałania, postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania, blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, do czynności sprawdzających i do kontroli podatkowej. Artykuł 130 o.p. ma odpowiednie zastosowanie do postępowań w sprawach wydania opinii zabezpieczającej (art. 119zf), interpretacji ogólnych (art. 14a § 9 o.p.), interpretacji indywidualnych (art. 14h o.p.) oraz informacji o schematach podatkowych (art. 86o o.p.). Ponadto art. 130 § 1 i 2 o.p. znajduje odpowiednie

³⁹ D.R. Kijowski, *Proceduralne zabezpieczenia przed stronniczością pracowników organów administracji publicznej*, ST 2000/4, s. 32 i n.

⁴⁰ J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, 2016, s. 685 i n.

⁴¹ Zob. Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, Warszawa 2014, s. 136 i n.

zastosowanie do wyłączenia biegłego (art. 197 § 3 o.p.) oraz do wyłączenia członków Rady w zakresie wydawania opinii w poszczególnych sprawach (art. 119u o.p.).

Komentowany przepis ma zastosowanie do wyłączenia pracowników organów monokratycznych oraz organów kolegialnych, a także do osób piastujących funkcje organów monokratycznych oraz do osób wchodzących w skład organów kolegialnych.

2. Osoby podlegające wyłączeniu

Artykuł 130 § 1 o.p. zawiera zamknięty katalog osób podlegających wyłączeniu. Obecnie nie ma podatków pobieranych przez powiat oraz województwo, wobec czego przepisy art. 130 o.p. nie będą miały zastosowania do pracowników starostwa oraz urzędu marszałkowskiego⁴².

Przepisy o wyłączeniu pracownika (funkcjonariusza) odnoszą się zasadniczo również do osób zajmujących stanowiska organów administracji publicznej. Ograniczone zastosowanie znajduje tu art. 130 § 1 pkt 6 o.p. (zob. komentarz do art. 130, pkt 5). Oprócz tego wyjątku tym samym zasadom wyłączenia podlegają zarówno osoby piastujące stanowisko organu podatkowego, jak i szeregowi pracownicy (funkcjonariusze). Stosowanie art. 130 o.p. do wyłączenia osób zajmujących stanowiska organów podatkowych nie uchybia osobnemu uregulowaniu wyłączenia organów podatkowych w art. 131 o.p.

3. Charakter czynności, w odniesieniu do których pracownik podlega wyłączeniu

Ustawodawca traktuje o wyłączeniu pracownika (funkcjonariusza) „od udziału w postępowaniu w sprawach”. Zwrot „udział w postępowaniu w sprawach” odnosi się do wszystkich możliwych czynności procesowych w konkretnej sprawie, a nie tylko do tej części postępowania, w której następuje podjęcie decyzji. Wyłączeniu podlegają tylko ci pracownicy, którzy wykonują czynności procesowe (np. uczestniczą w zespole kontrolnym w toku kontroli podatkowej). Nie podlegają natomiast wyłączeniu pracownicy, którzy wykonują czynności o charakterze technicznym lub biurowym, np. osoba obsługująca urządzenie kserograficzne w urzędzie.

4. Zakres postępowań, w których wyłączenie znajduje zastosowanie

Wyłączenie odnosi się do spraw dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego (zob. komentarz do art. 5 oraz art. 3, pkt 2). Nie mają tu znaczenia instancja, w której toczy się postępowanie, jak również tryb

⁴² M. Kalinowski [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 447.

tego postępowania (zwyczajny lub nadzwyczajny). Przepisy o wyłączeniu mają ponadto zastosowanie do pracowników (funkcjonariuszy) organów podatkowych dokonujących czynności w związku z realizacją pomocy prawnej na podstawie art. 157 i 157a o.p., a także do pracowników organów zajmujących stanowisko na podstawie art. 209 § 1 o.p.

5. Przesłanki wyłączenia pracownika z mocy prawa

Przesłanka określona w art. 130 § 1 pkt 1 o.p. wiąże się z osobistym stosunkiem pracownika (funkcjonariusza) do organu podatkowego. Nawiązuje ona do zasady, zgodnie z którą nikt nie powinien być sędzią we własnej sprawie.

Artykuł 130 § 1 pkt 2 o.p. określa dwa warunki, których spełnienie powoduje wyłączenie pracownika. Po pierwsze, pozostawanie ze stroną w stosunku prawnym. Po drugie, fakt pozostawania w stosunku prawnym powoduje, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na prawa lub obowiązki pracownika. Zatem samo istnienie stosunku prawnego pomiędzy pracownikiem a stroną postępowania nie może być traktowane jako powód do wyłączenia pracownika. Nie chodzi tu o jakiekolwiek relacje pracownika ze stroną, ale o taki stosunek prawny, który nawet potencjalnie może przyczynić się do tego, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na prawa lub obowiązki pracownika, wynikające z tego stosunku. Ustawodawca wyraźnie odnosi się tu do stosunku prawnego. Jeżeli zatem pracownik pozostaje ze stroną w takim stosunku faktycznym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na jego prawa lub obowiązki, to art. 130 § 1 pkt 2 o.p. nie ma zastosowania. W tej sytuacji można jednak rozważać wyłączenie pracownika na podstawie art. 130 § 3 o.p. Należy zwrócić uwagę, że ustawa traktuje o istniejącym stosunku prawnym. W świetle komentowanego przepisu nie ma zatem znaczenia fakt pozostawania w przeszłości w stosunku prawnym. Również w tym przypadku można rozważać wyłączenie pracownika na podstawie art. 130 § 3 o.p.

Artykuł 130 § 1 pkt 3 i 4 o.p. jako przesłanki wyłączenia wskazuje określone więzy rodzinne, zasadniczo ograniczone do najbliższych krewnych i powinowatych, oraz więzy prawne ukształtowane na podstawie przepisów prawa rodzinnego i opiekuńczego. Już samo istnienie wskazanych powyżej więzów wyczerpuje przesłanki do wyłączenia pracownika od udziału w postępowaniu. Na podstawie art. 130 § 2 o.p. przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na niekonsekwencję ustawodawcy. Otóż postanowienia art. 130 § 2 o.p. odnoszą się tylko do problematyki wyłączenia pracownika (funkcjonariusza) organu podatkowego. Natomiast identyczną normę ujęto na końcu rozdziału regulującego zasady wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego, a mianowicie w art. 132a o.p. Zgodnie z tym przepisem przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli. Artykuł 132a o.p. odnosi się do wyłączenia każdej z kategorii podmiotów określonych w art. 130–132 o.p., w tym również do wyłączenia pracownika. Ustawodawca

zatem w odniesieniu do pracowników organów podatkowych aż dwukrotnie uregulował zasadę, zgodnie z którą przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

Zgodnie z art. 130 § 1 pkt 5 o.p. przesłankę wyłączenia stanowi rzeczywiste wystąpienie przez pracownika w postępowaniu w charakterze świadka lub biegłego⁴³. Jeżeli zaś chodzi o przedstawicielstwo, to bycie zarówno w przeszłości, jak i obecnie (w dacie trwania postępowania) przedstawicielem podatnika, stanowi przesłankę do wyłączenia pracownika. Przedstawiciel, o którym mowa w art. 130 § 1 pkt 5 o.p., to zarówno pełnomocnik podatnika, jak i jego przedstawiciel ustawowy. Warto zasygnalizować, że w komentowanym przepisie mowa jest wyłącznie o przedstawicielu podatnika, a nie o przedstawicielu strony postępowania. Jeżeli zatem stroną postępowania jest płatnik, inkasent, następca prawny bądź osoba trzecia, wyłączenie z mocy prawa w trybie art. 130 § 1 pkt 5 o.p. nie ma zastosowania⁴⁴. Powyższe spostrzeżenie nie wyklucza możliwości wyłączenia pracownika na mocy art. 130 § 3 o.p.

Wyłączenie określone w art. 130 § 1 pkt 6 o.p. odnosi się do osoby, która „brała udział w wydaniu zaskarżonej decyzji”, a nie tylko „uczestniczyła w postępowaniu”. Chodzi tu zatem przede wszystkim o branie udziału w fazie decyzyjnej, w której podjęto rozstrzygnięcie. Należy zwrócić uwagę na orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Trybunału Konstytucyjnego (zob. wyrok NSA we Wrocławiu z 25.05.2000 r., I SA/Wr 3014/98, LEX nr 654562; wyrok TK z 15.12.2008 r., P 57/07, OTK-A 2008/10, poz. 178). Wskazuje się mianowicie, że w pojęciu „udział w wydaniu zaskarżonej decyzji” chodzi o podejmowanie istotnych czynności procesowych, a nie tylko czynności technicznych, organizacyjnych, a więc nie tylko o wydanie decyzji w rozumieniu art. 210 § 1 pkt 2 i 8 o.p. W takim ujęciu udział w wydaniu zaskarżonej decyzji oznacza nie tylko wydanie (podpisanie) decyzji przez pracownika, lecz także podejmowanie czynności procesowych mających lub mogących mieć wpływ na wynik (rozstrzygnięcie) sprawy (wyroki NSA: z 11.01.2017 r., II FSK 3869/14, LEX nr 2230154; z 24.02.2017 r., I FSK 1429/15, LEX nr 2267717).

Można dojść do wniosku, że w zasadzie każdy pracownik, który bierze udział w postępowaniu, w istocie, w mniejszym lub w większym zakresie, dokonuje czynności mających wpływ na rozstrzygnięcie sprawy. Dotyczy to w szczególności: protokolanta, pracownika sporządzającego projekty wszelkich pism kierowanych do stron oraz innych podmiotów postępowania. Wykonywanie obowiązków przez wskazane osoby, przekłada się w określony sposób na jakość wydanej decyzji podatkowej. W takim jednak przypadku można dojść do wniosku o równoważności pojęć pracownika biorącego udział w postępowaniu oraz pracownika biorącego udział w wydaniu zaskarżonej decyzji. Z drugiej jednak strony nie

⁴³ Zob. J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, 2016, s. 696.

⁴⁴ M. Kalinowski [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa...*, s. 451.

można pominąć tego, że w art. 130 § 1 pkt 6 o.p. ustawodawca nie posłużył się określeniem „wydał zaskarżoną decyzję” (tak jak w art. 240 § 1 pkt 3 o.p.), ale wykorzystał szersze znaczeniowo sformułowanie „branie udziału w wydaniu zaskarżonej decyzji”, co w istocie nawiązuje do procesu wydawania decyzji jako czynności rozciągniętej w czasie, obejmującej także jej przygotowanie i podejmowanie czynności procesowych, co niewątpliwie rozszerza znaczenie tego określenia (wyrok NSA z 5.06.2018 r., I GSK 1172/16, LEX nr 2517205).

Na gruncie art. 130 § 1 pkt 6 o.p. należy zatem odróżnić pracowników wykonujących czynności o charakterze technicznym i organizacyjnym (np. protokołowanie) oraz pracowników podejmujących czynności procesowe mających lub mogących mieć wpływ na rozstrzygnięcie (np. podpisanie postanowienia o wznowieniu postępowania, podpisanie postanowienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego zebranego w toku postępowania odwoławczego, podpisanie postanowienia o niezałatwieniu sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu jej załatwienia).

W związku z powyższym zgodzić należy się z twierdzeniem, że zawężające rozumienie tej przesłanki przeczyłoby istocie oraz niweczyłoby cele wyłączenia pracownika.

Artykuł 130 § 1 pkt 6 o.p. dotyczy osoby, która orzekała w sprawie w pierwszej instancji, a po wydaniu decyzji została przeniesiona (oddelegowana) do organu drugiej instancji i miałyby orzekać w tej sprawie (wyrok SN z 6.03.2002 r., III RN 15/01, OSNP 2002/18, poz. 423). Pracownik organu podatkowego pierwszej instancji prowadzący ponowne postępowanie podatkowe, po uchyleniu przez organ odwoławczy uprzednio wydanej przez ten organ decyzji, nie jest więc pracownikiem, który „brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji”, i nie podlega wyłączeniu na podstawie art. 130 § 1 pkt 6 o.p. (wyrok NSA w Lublinie z 16.06.2000 r., I SA/Lu 367/99, LEX nr 44390).

Szczególną uwagę należy zwrócić na zastosowanie art. 130 § 1 pkt 6 o.p., w przypadku gdy odwołanie rozpatruje ten sam organ (art. 221 o.p.).

W pierwszej kolejności należy wskazać, że art. 130 § 1 pkt 6 o.p. nie powinien mieć zastosowania do osób piastujących funkcję organu podatkowego. W przeciwnym razie, jak się wydaje, nie miałyby racji bytu instytucja przewidziana w art. 221 o.p. oraz w art. 221a o.p. Organ administracyjny (podatkowy), wykonując zadania publiczne, działa w imieniu państwa lub wspólnoty samorządowej, jest organem państwa lub wspólnoty samorządowej, któremu dla realizacji tych zadań przyznano określony zakres kompetencji (z uzasadnienia uchwały NSA z 20.05.2010 r., I OPS 13/09, LEX nr 579940, oraz uchwały z 18.02.2013 r., I GPS 2/12, LEX nr 1271653). Z drugiej strony wskazuje się jednak, że również osoba piastująca funkcję organu podatkowego jest pracownikiem, wobec czego także do niej odnoszą się rygory dotyczące zasady bezstronności orzekania⁴⁵.

⁴⁵ Zob. Z. Kmiecik, *Odwolania w postępowaniu...*, s. 132.

Zauważyć należy, że art. 130 § 1 pkt 6 o.p. ma zastosowanie również do członka samorządowego kolegium odwoławczego. W konsekwencji również członek samorządowego kolegium odwoławczego, który brał udział w wydaniu decyzji w pierwszej instancji przez to kolegium, nie może uczestniczyć w rozpatrzeniu odwołania od tej decyzji (wyrok NSA w Łodzi z 3.06.2003 r., I SA/Łd 77/02, niepubl.). Stanowisko to znajduje potwierdzenie w wydanym na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego (wyrok TK z 15.12.2008 r., P 57/07). Należy zwrócić uwagę, że w opinii Trybunału Konstytucyjnego przez „udział w wydaniu zaskarżonej decyzji” trzeba rozumieć nie tylko wydanie (podpisanie) decyzji przez pracownika lub członka organu kolegialnego, lecz także podejmowanie czynności procesowych mających lub mogących mieć wpływ na wynik (rozstrzygnięcie) sprawy. Ograniczenie zakresu tego pojęcia tylko do fazy wydania decyzji w znaczeniu prawnym, według Trybunału, wydaje się nieuzasadnione ze względu na tę szczególną właściwość postępowania administracyjnego, w którym – w odróżnieniu od postępowania sądowego – poszczególne czynności o różnej doniosłości procesowej mogą być wykonywane przez różne osoby mogące mieć mniejszy lub większy wpływ na treść rozstrzygnięcia w sprawie.

Branie udziału w wydaniu zaskarżonej decyzji w rozumieniu art. 130 § 1 pkt 6 o.p. odnosi się również do przypadków, kiedy zaskarżenie decyzji realizowane jest w trybach nadzwyczajnych weryfikacji ostatecznej decyzji podatkowej. Ustawodawca nie ogranicza się tu bowiem wyłącznie do środka zaskarżenia w postaci odwołania, ale używa sformułowania o charakterze ogólnym. Chodzi tu zatem o środki zaskarżenia zwyczajne, jak również nadzwyczajne (zob. wyroki NSA: z 2.02.2016 r., II GSK 1569/14, LEX nr 2036976; z 27.10.2015 r., I FSK 1133/14, LEX nr 2002533; z 4.07.2017 r., II FSK 506/17, LEX nr 2352581). W konsekwencji należałoby dojść do wniosku, że np. ten sam skład członków samorządowego kolegium odwoławczego, który wydał decyzję ostateczną, nie może brać udziału w wydaniu decyzji w postępowaniu związanym z weryfikacją tej decyzji – ostatecznej. Zastrzec jednak należy, że wyłączenie powinno odnosić się tylko do tych trybów weryfikacji decyzji ostatecznej i tych ich przesłanek, które wiążą się z wadliwością działania tego organu. Nieco inaczej na ten problem spojrział NSA w wyroku z 17.10.2014 r. (II FSK 622/13, LEX nr 1532669), wskazując, że użyte w art. 130 § 1 pkt 6 o.p. pojęcie zaskarżonej decyzji dotyczy wyłącznie jej kwestionowania w ramach administracyjnego toku instancji. Nie odnosi się ono natomiast do ochrony uruchamianej w trybie nadzwyczajnym, uregulowanym w rozdziale 18 o.p. W przypadku trybów nadzwyczajnych nie chodzi wszak o zaskarżenie decyzji jako takiej, lecz o złożenie wniosku, którego celem jest rozpoznanie odmiennej od rozstrzygniętej uprzednio sprawy (ustalenie, czy samo postępowanie lub wydana w jego wyniku decyzja dotknięte są jedną z kwalifikowanych wad prawnych). Nie jest to więc rozpoznanie sprawy co do meritum w jej pełnym zakresie przedmiotowym. Przedmiot tej sprawy jest nowy w stosunku do sprawy, która została załatwiona decyzją ostateczną. Odnosząc się do takiego stanowiska, wydaje się, że nie powinna skutkować wyłączeniem pracownika sytuacja, gdy przesłanka wznowienia postępowania nie wiąże się z działaniem organu podatkowego, w ramach którego działa ten pracownik. Jeżeli jednak

przesłanka wznowienia postępowania wiąże się z działaniem organu i jednocześnie jest to organ właściwy do przeprowadzenia wznowionego postępowania (decyzja w ostatniej instancji została wydana przez Szefa KAS, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub samorządowe kolegium odwoławcze – art. 244 § 3 o.p.), zachowanie obiektywizmu wymaga, jak się wydaje, wyłączenia takiego pracownika, z zastrzeżeniem oczywiście, że wyłączeniu nie podlega osoba piastująca funkcję organu podatkowego.

Wątpliwości i związana z tym rozbieżność orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczyły w przeszłości kwestii wyłączenia pracownika organu jednoosobowego, który – co należy podkreślić – nie piastuje funkcji organu podatkowego. Pierwotnie przyjmowano, że jeżeli zarówno decyzję odwoławczą, jak i utrzymaną przez nią w mocy decyzję pierwszej instancji wydał ten sam pracownik (Głównego Urzędu Celnego), działający na podstawie upoważnienia udzielonego mu przez Prezesa tego urzędu, oznacza to, że pracownik organu celnego, który wydał w sprawie decyzję zaskarżoną odwołaniem, brał następnie udział w załatwieniu tej sprawy w postępowaniu odwoławczym. W takiej sytuacji udział w wydaniu zaskarżonej decyzji stanowi jeden z powodów wyłączenia pracownika od załatwienia sprawy (uchwała składu 7 sędziów NSA w Warszawie z 28.10.2002 r., FPS 11/02, ONSA 2003/2, poz. 45). Podobne stanowisko wyraził Naczelny Sąd Administracyjny (m.in. w orzeczeniach z 29.03.2011 r., I FSK 5/10, LEX nr 1079541; I FSK 6/10, LEX nr 1079570, i I FSK 7/10, LEX nr 1079578, oraz z 31.01.2012 r., II GSK 1530/10, LEX nr 1137887).

Odmienny pogląd wyrażono w wyroku NSA z 22.03.2012 r. (I FSK 876/11, LEX nr 1241493). Sąd ten wskazał, że skoro ustawodawca powierzył ponowne rozpatrzenie sprawy temu samemu organowi, to nie można wnioskować, że jednocześnie uznał, iż w rozstrzygnięciu sprawy nie może brać udziału pracownik, który uczestniczył w pierwotnym procesie decyzyjnym. Takie rozumowanie określono jako wewnętrznie sprzeczne. Ponadto wskazano, że piastun organu zawsze ma wpływ na proces decyzyjny, nawet wtedy, gdy w jego imieniu działa upoważniony przezeń pracownik. Powyższe stanowisko zyskało aprobatę także w innych wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego (w tym m.in. z 26.04.2012 r., I FSK 1130/11, LEX nr 1218739, i z 17.05.2012 r., I GSK 535/11, LEX nr 1403107).

Odnosząc się do odmiennych poglądów zawartych w orzecznictwie i nawiązując do uzasadnienia orzeczenia TK z 15.12.2008 r. (P 57/07), można dojść do wniosku, że skoro w określonych przypadkach w podatkowym postępowaniu odwoławczym sprawę po raz drugi załatwia ten sam organ podatkowy, a zatem mamy tu do czynienia z wyjątkiem od klasycznego modelu postępowania odwoławczego, to zgodnie z zasadą *exceptiones non sunt extentendae* wyjątku tego nie można interpretować rozszerzająco, a tym bardziej nie można go przenosić na inne instytucje postępowania, jak np. wyłączenie pracownika. Zawsze więc tam, gdzie w postępowaniu odwoławczym sprawę rozpatruje ten sam organ

podatkowy, trzeba oceniać, czy jest możliwe zastosowanie przesłanki wyłączenia pracownika, którą przewidziano w art. 130 § 1 pkt 6 o.p. W takim przypadku na pierwszy plan wysunąć należy zapewnienie stronom postępowania maksimum gwarancji procesowych, a do takich przecież zaliczyć trzeba regulacje prawne w zakresie wyłączenia pracownika.

W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny wyraził pogląd, że osoba podpisująca decyzję albo osobiście pełni funkcję organu podatkowego, albo jest osobą zatrudnioną w organie i upoważnioną na podstawie art. 143 § 1 o.p. do wydawania decyzji. Tak więc każda osoba, która umieściła na decyzji jeden z jej niezbędnych elementów w postaci podpisu osoby upoważnionej do wydawania decyzji, niewątpliwie jest osobą, która brała udział w wydaniu tej decyzji. Osoba, która podpisała decyzję w pierwszej instancji, podlega na podstawie art. 130 § 1 pkt 6 o.p. wyłączeniu od załatwiania wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy zakończonej tą decyzją.

Uchwałą z 18.02.2013 r. (I GPS 2/12, OSP 2013/11, poz. 107) NSA rozstrzygnął wskazany wyżej problem i doszedł do wniosku, że art. 130 § 1 pkt 6 o.p. ma zastosowanie do pracownika organu jednoosobowego w postępowaniu odwoławczym, o którym mowa w art. 221 tej ustawy. W uzasadnieniu tej uchwały wskazano, że skoro organami podatkowymi w sprawach, o których mowa w art. 221 o.p., są jednoosobowe organy podatkowe, a w ich imieniu decyzje wydają upoważnieni pracownicy będący pracownikami aparatu urzędniczego tych organów, to zawsze istnieje możliwość takiego doboru osób upoważnionych, aby decyzje wydawali ci pracownicy, którzy nie wydawali ich w poprzedniej fazie postępowania.

Zasadnie podkreśla się, że przesłanka wyłączenia pracownika określona w art. 130 § 1 pkt 6 o.p. nie podlega jakiegokolwiek ocenie pod kątem jej wpływu na obiektywne rozpatrzenie sprawy, gdyż ma charakter bezwzględny (zob. wyrok NSA z 27.01.2016 r., II GSK 1099/14, LEX nr 2033680).

Kolejny problem z zastosowaniem art. 130 § 1 pkt 6 o.p. dotyczy sytuacji, w której organ podatkowy po wniesieniu skargi do sądu administracyjnego korzysta z autokontroli na podstawie art. 54 § 3 p.p.s.a. W orzecznictwie wskazuje się, że pracownik organu administracji publicznej, który brał udział w wydaniu zaskarżonej do sądu administracyjnego decyzji (zaskarżonego postanowienia), nie podlega wyłączeniu od udziału w wydaniu decyzji (postanowienia) uwzględniającego w całości skargę w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. Należy zauważyć różnicę między wydawaniem przez organ administracji publicznej decyzji w trybie odwoławczym od wydawania decyzji w trybie autokontroli. Instytucja autokontroli, unormowana w art. 54 § 3 p.p.s.a., może być uruchomiona wyłącznie w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego i jest instytucją prawną, z której organ może, ale nie musi korzystać. Ta instytucja prawna została wprowadzona po to, aby organ administracji publicznej, który wydał zaskarżony akt, mógł „naprawić swój błąd”. Nie można skutecznie twierdzić, że „przyznanie się przez organ administracji publicznej do popełnienia błędu” i uwzględnienie skargi narusza bezstronność i obiektywizm orzekania. W takiej

sytuacji nie można powiedzieć, że pracownik organu przywiązany jest do swojego stanowiska i nie jest go w stanie zmienić. Organ administracji publicznej, korzystając z auto-kontroli, pokazuje, że nie jest przywiązany do swojego pierwotnego stanowiska i na skutek oceny sprawy w aspekcie analizy wniesionej do sądu administracyjnego skargi dochodzi do wniosku, że popełnił błąd (zob. wyroki NSA wydane na gruncie art. 24 § 1 pkt 5 k.p.a.: z 14.01.2015 r., II OSK 1439/13, LEX nr 1650971; z 21.12.2016 r., II OSK 836/15, LEX nr 2281142; z 24.07.2015 r., II OSK 3050/13, LEX nr 1995215; z 22.08.2017 r., II OSK 2972/15, LEX nr 2417984).

Artykuł 130 § 1 pkt 6 o.p. dotyczy również przypadków, w których wydawane są postanowienia. Udział w wydaniu zaskarżonego postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie udzielenia pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego poprzez jej podpisanie uniemożliwia jakiegokolwiek udział w postępowaniu prowadzonym po wniesieniu środka zaskarżenia od powyższego postanowienia (zob. wyroki NSA: z 20.08.2015 r., I FSK 679/14, LEX nr 1771263; z 15.01.2015 r., I FSK 2143/13, LEX nr 1768975; z 11.12.2014 r., I FSK 1865/13, LEX nr 1636828; z 20.11.2014 r., I FSK 1695/13, LEX nr 1541393). Z kolei w wyroku z 18.12.2014 r. (II GSK 1654/13, LEX nr 1637092) NSA zastosował art. 130 § 1 pkt 6 o.p. w sytuacji, w której ten sam pracownik podpisał zarówno zaskarżone postanowienie, jak i postanowienie je poprzedzające o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji.

Pracownik podlega wyłączeniu, gdy zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw niemu postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne (art. 130 § 1 pkt 7 o.p.). Okoliczności będące przyczyną sprawczą wszczęcia opisanych powyżej postępowań muszą mieć związek z postępowaniem, w którym uczestniczy pracownik. Przepis określa trzy rodzaje odpowiedzialności pracownika. Wyliczenie to ma charakter wyczerpujący. Wobec tego nie można rozszerzyć tej przesłanki na przypadki odpowiedzialności cywilnej, np. z tytułu czynów niedozwolonych⁴⁶. Powyższe spostrzeżenie nie wyklucza możliwości wyłączenia pracownika na mocy art. 130 § 3 o.p. Zauważyć jednak należy, że przesłanka wyłączenia, określona w art. 130 § 1 pkt 7 o.p., wymaga „zaistnienia okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciwko danej osobie postępowania karne (służbowe, dyscyplinarne)”. Istotą tego przepisu jest zatem ustalenie zaistnienia zobiektywizowanych okoliczności umożliwiających pociągnięcie danej osoby do określonego rodzaju odpowiedzialności. Oznacza to, że sama okoliczność wszczęcia postępowania karnego nie jest wystarczającą podstawą do zastosowania powyższego przepisu. Zaistnienie okoliczności, o których mowa powyżej, musi się bowiem wiązać z konkretną osobą, gdyż tak należy rozumieć użyty w art. 130 § 1 pkt 7 o.p. zwrot „wszczęto przeciwko danej osobie”, a więc musi toczyć się przeciwko osobie, a nie „w sprawie” (zob. wyrok NSA z 27.10.2011 r., I FSK 1409/10, LEX nr 1069252).

⁴⁶ Zob. J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, 2016, s. 696 i n.

W celu wyeliminowania „trudnych sytuacji” związanych z podległością służbową, ustawodawca wprowadził w art. 130 § 1 pkt 8 o.p. wyłączenie z mocy prawa pracowników, którzy mieliby uczestniczyć w sprawach dotyczących osób pozostających wobec nich w nadrzędności służbowej. Ma ono zastosowanie, w przypadku gdy postępowanie dotyczy zarówno bezpośredniego przełożonego, jak i kierownika jednostki. Dla ustalenia okoliczności, czy mamy do czynienia z przełożonym, niezbędne będzie dokonanie analizy struktury organizacyjnej danej jednostki oraz regulaminu organizacyjnego. W przypadku gdy sprawa dotyczy kierownika jednostki, wyłączenie może mieć zastosowanie do wszystkich pracowników urzędu.

6. Wyłączenie pracownika na wniosek lub z urzędu

Wystąpienie okoliczności niewymienionych w art. 130 § 1 o.p. powinno nastąpić łącznie z uprawdopodobnieniem tego, że okoliczności te mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika. Ustawa nie wymaga uprawdopodobnienia okoliczności powodujących stronniczość pracownika lub funkcjonariusza, lecz tylko okoliczności wywołujących wątpliwości co do bezstronności tych osób⁴⁷. Nie jest wymagane dowiedzenie okoliczności wywołujących wątpliwości co do bezstronności. Wystarczy wyłącznie ich uprawdopodobnienie. Mając na uwadze znaczenie słowa „prawdopodobnie”, należy stwierdzić, że „uprawdopodobnienie” znaczy natomiast tyle, co wskazać na możliwość, szansę zaistnienia czegoś w sposób sugerujący prawdziwość, autentyczność, w sposób bliski prawdy⁴⁸. Jako przykład okoliczności wywołujących wątpliwości co do bezstronności pracownika można wskazać utrzymywanie stosunków towarzyskich pomiędzy pracownikiem a stroną postępowania czy też zamieszkiwanie w sąsiedztwie.

Jeżeli pracownik urzędu skarbowego nie złożył stosownego wniosku o wyłączenie, pomimo że jego złożenie było zasadne, ani też nie uczyniła tego strona, to wyłączenie powinno nastąpić z urzędu (wyrok WSA w Warszawie z 7.01.2004 r., III SA 125/03, LEX nr 108619).

7. Forma rozstrzygnięcia o wyłączeniu

Wyłączenie pracownika lub funkcjonariusza następuje z mocy prawa, co w zasadzie oznacza zbędność wydania w tej sprawie jakiegokolwiek aktu prawnego. Niemniej jednak uzasadnione jest wydanie postanowienia o charakterze deklaratoryjnym, które będzie potwierdzało fakt wyłączenia pracownika od udziału w postępowaniu.

W przypadku wyłączenia na wniosek lub z urzędu wydanie postanowienia jest nieodzowne. Do czasu wydania i doręczenia takiego postanowienia w sprawie z formalnego punktu widzenia pracownik bierze udział w postępowaniu. W przypadku wyłączenia pracownika

⁴⁷ A. Kabat [w:] S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 710.

⁴⁸ *Słownik języka polskiego*, t. 2, red. M. Szymczak, Warszawa 1979, s. 910 i n.

zarówno z mocy prawa, jak i na wniosek lub z urzędu na postanowienia nie przysługuje zażalenie (zob. komentarz do art. 236).

Podkreślenia wymaga, że przedmiotem kontroli zgodności z Konstytucją RP był art. 24 w zw. z art. 141 § 1 k.p.a., będące odpowiednikami art. 130 i 236 § 1 o.p. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 7.03.2005 r. (P 8/03, LEX nr 149908) stwierdził, że przepisy te są zgodne z art. 2 i 45 ust. 1 Konstytucji RP oraz z art. 6 ust. 1 i art. 13 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.). W powołanym orzeczeniu Trybunał stwierdził, że strony nie są pozbawione możliwości zaskarżenia postanowienia o odmowie wyłączenia, gdyż kwestia ta może być przedmiotem badania w postępowaniu odwoławczym, a więc tym bardziej sądownoadministracyjnym związanym z ewentualnym wniesieniem skargi do sądu na orzeczenie merytoryczne poprzedzone postępowaniem, w którym brał udział pracownik podlegający wyłączeniu.

Należy mieć na uwadze, że instytucja wyłączenia pracownika nie służy z założenia obronie interesów pracowników organów, a zapewnieniu bezstronności w rozpoznawaniu sprawy administracyjnej. Jeśli sprawę administracyjną postrzegać nawet jako mającą służyć konfrontacji interesów obywatela (strony postępowania) i organu (zwykle Państwa lub samorządu), to podmioty te mają różne instrumenty do realizacji prawa do bezstronności. Strona może je realizować w postępowaniu odwoławczym czy sądownoadministracyjnym, a organ ma oczywisty wpływ, w ramach prowadzonego przez siebie postępowania administracyjnego, na dobór pracowników uczestniczących w realizacji tego postępowania. Niewątpliwie pracownik organu, nawet składający wniosek o wyłączenie, nie staje się stroną takiego postępowania, w którym biorą udział pracownicy organu, i z przepisu art. 130 § 3 o.p. nie można wywieść prawa pracownika organu do wyłączenia z postępowania. Sam wniosek pracownika o wyłączenie złożony na podstawie art. 130 § 3 o.p. nie jest wystarczający do jego wyłączenia, gdyż o tym decyduje bezpośredni przełożony, o ile stwierdzi wystąpienie przesłanek wyłączenia określonych w tym przepisie, tj. okoliczności niewymienionych w art. 130 § 1 o.p., które mogą wywołać wątpliwość co do bezstronności pracownika. Tym bardziej więc biegły czy pracownik wbrew postanowieniu kompetentnego organu orzekającego o wyłączeniu nie mogą uznać, że podlegają wyłączeniu z mocy prawa (zob. wyrok NSA z 5.04.2017 r., II GSK 2774/16, LEX nr 2305552).

8. Skutki wyłączenia pracownika

W przypadku wyłączenia od udziału w postępowaniu pracownika lub funkcjonariusza powinno nastąpić wyznaczenie innego pracownika lub funkcjonariusza do prowadzenia sprawy. Podobna sytuacja ma miejsce w związku z wyłączeniem członka samorządowego kolegium odwoławczego. Należy tego dokonać niezwłocznie w celu uniknięcia zbędnego przedłużania postępowania. Trzeba bowiem podkreślić, że pracownik wyłączony od udziału w postępowaniu oraz wyłączone samorządowe kolegium odwoławcze nie mogą podejmować żadnych czynności w tych postępowaniach.

Z art. 130 § 5 o.p. wynika, że jeżeli samorządowe kolegium odwoławcze na skutek wyłączenia jego członków nie może załatwić sprawy z braku pełnego składu orzekającego, Prezes Rady Ministrów, w drodze postanowienia, wyznacza do załatwienia sprawy inne samorządowe kolegium odwoławcze. Zauważyć należy, że jest to jedyna sytuacja, w której ustawa uregulowała kwestię wyznaczenia organu podatkowego w przypadku braku możliwości załatwienia sprawy ze względu na wyłączenie pracowników. Nasuwa się zatem pytanie, jak postępować np. w przypadku, gdy zostaną wyłączeni wszyscy pracownicy urzędu gminy? Zasadne wydaje się posiłkowanie art. 132 § 2 o.p. W odniesieniu do naczelnika urzędu skarbowego oraz naczelnika urzędu celno-skarbowego można natomiast posiłkować się art. 131 § 1 pkt 1 o.p. Brak jest natomiast jakiegokolwiek rozwiązania w kwestii wyznaczenia organu do załatwienia sprawy w przypadku wyłączenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby administracji skarbowej, Szefa KAS oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

W art. 130 § 5 uregulowano wyłączenie członka samorządowego kolegium odwoławczego (zarówno etatowego, jak też pozaetatowego). Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują natomiast wyłączenia prezesa samorządowego kolegium odwoławczego. W szczególności brak jest regulacji określającej, kto może dokonać powyższej czynności. W art. 130 § 1 o.p. użyto sformułowania „bezpośredni przełożony” natomiast takiej osoby w odniesieniu do Prezesa Kolegium nie ma. Co prawda w art. 130 § 5 o.p. ustawodawca określił, że Prezes Rady Ministrów jest uprawniony do wyznaczenia innego Samorządowego Kolegium Odwoławczego w przypadku wyłączenia dotychczas właściwego kolegium, jednakże z całą pewnością Prezes Rady Ministrów nie jest bezpośrednim przełożonym prezesa samorządowego kolegium odwoławczego, a tym samym osobą uprawnioną do rozpoznania wniosku o jego wyłączenie. Powyższa kompetencja powinna bowiem wynikać wprost z ustawy, natomiast jak to już wyżej wskazano, brak jest regulacji prawnych w tym zakresie (zob. też wyrok WSA w Bydgoszczy z 17.12.2008 r., I SA/Bd 661/08, LEX nr 538712).

9. Następstwa naruszenia przepisów o wyłączeniu

Skutkiem prawnym niewyłączenia pracownika (funkcjonariusza) w przypadku występowania okoliczności, których następstwem – zgodnie z art. 130 o.p. – powinno być jego wyłączenie od udziału w sprawie, jest wadliwość postępowania, która pociąga za sobą – w przypadku decyzji ostatecznej – sankcję w postaci wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 3 o.p. (uchwała składu 7 sędziów NSA w Warszawie z 28.10.2002 r., FPS 11/02, ONSA 2003/2, poz. 45).

Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 3 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli decyzja została wydana przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu stosownie do art. 130–132. Należy przyjąć, że ten sam skutek prawny odnosi się do decyzji wydanej przez funkcjonariusza, który podlega wyłączeniu.

Art. 131. [Przesłanki wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego]

§ 1. Naczelnik urzędu skarbowego podlega wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w przypadku gdy sprawa dotyczy:

- 1) naczelnika urzędu skarbowego albo jego zastępcy;
- 2) dyrektora izby administracji skarbowej albo jego zastępcy;
- 3) małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych do drugiego stopnia osób wymienionych w pkt 1 albo 2;
- 4) osoby związanej stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z osobą wymienioną w pkt 1 albo 2;
- 5) podmiotu, z którym osoby wymienione w pkt 1–4 pozostają w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki.

§ 2. W przypadku wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego z przyczyn określonych w:

- 1) § 1 pkt 1, a także pkt 3 lub 4 w związku z pkt 1 – sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego wyznaczony przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej;
- 2) § 1 pkt 5 w zakresie pkt 1, a także pkt 3 lub 4 w związku z pkt 1 – sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego wyznaczony przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej;
- 3) § 1 pkt 2, a także pkt 3 lub 4 w związku z pkt 2 – sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego wyznaczony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej;
- 4) § 1 pkt 5 w zakresie pkt 2, a także pkt 3 lub 4 w związku z pkt 2 – sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego wyznaczony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2 pkt 3 i 4, Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie może wyznaczyć naczelnika urzędu skarbowego podlegającego dyrektorowi izby administracji skarbowej, której dyrektora lub jego zastępcy dotyczą przesłanki wyłączenia.

1. Uwagi ogólne

Ordynacja podatkowa nie przewiduje wyłączenia innych niż naczelnik urzędu skarbowego państwowych organów podatkowych, czyli ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby administracji skarbowej, Szefa KAS oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, z wyjątkiem naczelnika urzędu celno-skarbowego (zob. komentarz do art. 131a). Wyłączenie tych podmiotów następuje na zasadach przewidzianych w art. 130 o.p. (wyłączenie pracowników). Wyłączenie naczelnika urzędu skarbowego od załatwiania spraw następuje z mocy prawa. Przepis traktuje o wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, gdy odnoszą się one do ściśle określonego kręgu osób (zob. komentarz do art. 5 oraz art. 3, pkt 2).

Konstrukcja art. 131 o.p. zasługuje na krytykę. Przepis ignoruje bowiem fakt, że osoba piastująca stanowisko naczelnika urzędu skarbowego może zetknąć się, w ramach pełnionych obowiązków służbowych, ze wszystkimi sytuacjami określonymi w art. 130 § 1 i 2 o.p. W końcu naczelnik urzędu skarbowego jest takim samym człowiekiem jak podlegli mu pracownicy. Powyższe uwagi dotyczą również dyrektora izby administracji skarbowej, Szefa KAS oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, a także naczelnika urzędu celno-skarbowego.

2. Przesłanki wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego

Katalog przesłanek powodujących wyłączenie naczelnika urzędu skarbowego od załatwiania spraw jest zamknięty.

Przesłanka wyłączenia z art. 131 § 1 pkt 1 o.p. nawiązuje do zasady, że nikt nie powinien być sędzią we własnej sprawie. Oprócz tego wyłączenie ma miejsce, w przypadku gdy sprawa dotyczy najbliższych współpracowników naczelnika w osobach jego zastępców.

Zgodnie z art. 131 § 1 pkt 2 o.p. naczelnik urzędu skarbowego podlega wyłączeniu, w przypadku gdy sprawa dotyczy dyrektora izby administracji skarbowej albo jego zastępcy. Ta przesłanka, podyktowana zasadą budzenia zaufania do organów podatkowych oraz zasadą prawdy materialnej, wiąże się z koniecznością „dbania” o zasadę dwuinstancyjności postępowania.

Naczelnik urzędu skarbowego podlega wyłączeniu, w przypadku gdy sprawa dotyczy najbliższych krewnych i powinowatych zarówno naczelnika, jak i jego zastępców oraz dyrektora izby administracji skarbowej i zastępcy dyrektora izby administracji skarbowej (art. 131 § 1 pkt 3 i 4 o.p.). Powyższa zasada ma zastosowanie, w przypadku gdy sprawa dotyczy osoby związanej stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z naczelnikiem, jego zastępcą, dyrektorem izby administracji skarbowej lub zastępcą dyrektora izby administracji skarbowej.

Nasuwa się spostrzeżenie, że przesłanki wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego, określone w art. 131 § 1 o.p., w pewnym zakresie wynikają również z odpowiedniego zastosowania przepisów regulujących wyłączenie pracownika na podstawie art. 130 § 1 o.p. Norma regulująca wyłączenie naczelnika urzędu skarbowego, w przypadku gdy sprawa dotyczy:

- 1) naczelnika urzędu skarbowego (art. 131 § 1 pkt 1 o.p.) – wynika z art. 130 § 1 pkt 1 o.p.;
- 2) dyrektora izby administracji skarbowej albo jego zastępcy (art. 131 § 1 pkt 2 o.p.) – wynika z art. 130 § 1 pkt 8 o.p.;
- 3) jego małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych do drugiego stopnia (art. 131 § 1 pkt 3 o.p.) – wynika z art. 130 § 1 pkt 3 o.p.;
- 4) osoby związanej z nim stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli (art. 131 § 1 pkt 4 o.p.) – wynika z art. 130 § 1 pkt 4 o.p.

Pewną różnicę zawierają natomiast art. 131 § 1 pkt 5 i art. 130 § 1 pkt 2 o.p. Zgodnie z art. 131 § 1 pkt 5 o.p. naczelnik urzędu skarbowego podlega wyłączeniu, w przypadku gdy sprawa dotyczy podmiotu, z którym określone osoby, w tym również naczelnik urzędu skarbowego, pozostają w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki. W art. 130 § 1 pkt 2 o.p. mowa jest natomiast o pozostawaniu w stosunku ze stroną, a nie z podmiotem.

Powyższe spostrzeżenia pozwalają na zajęcie stanowiska podważającego sens odrębnego uregulowania zasad wyłączenia pracownika oraz naczelnika urzędu skarbowego.

Wystąpienie jakiegokolwiek przesłanki wyłączenia pracownika z art. 130 o.p., odnoszącej się do osoby zatrudnionej w urzędzie skarbowym, niebędącej jednak naczelnikiem tego urzędu, nie stanowi podstawy do wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego na podstawie art. 131 o.p.

3. Skutki wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego

Wyłączenie naczelnika urzędu skarbowego od załatwienia określonej sprawy pociąga za sobą konieczność wyznaczenia „nowego” naczelnika, który załatwi daną sprawę. Wyznaczenie naczelnika urzędu skarbowego podlegającego innemu dyrektorowi izby administracji skarbowej (art. 131 § 3 o.p.) powoduje zmianę właściwości organu zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji oraz w konsekwencji sądu administracyjnego. Wyłączenie organu podatkowego od załatwienia sprawy oznacza, że niedopuszczalne jest wydanie decyzji „z upoważnienia” wydanego na podstawie art. 143 o.p. przez podległego pracownika. Wyłączenie naczelnika urzędu skarbowego na podstawie art. 131 o.p. następuje z mocy prawa, zatem również z mocy prawa organ podatkowy traci zdolność do rozpoznania sprawy. Wyłączony organ staje się niewłaściwy w sprawie. Decyzja wydana w takim postępowaniu może być oceniana jako akt wydany w okolicznościach określonych w art. 247 § 1 pkt 1 o.p.

Art. 131a. [Wyłączenie naczelnika urzędu celno-skarbowego]

W sprawach wyłączenia naczelnika urzędu celno-skarbowego art. 131 stosuje się odpowiednio.

Przepis ten odnosi się do naczelników urzędów celno-skarbowych działających jako organy podatkowe. Zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 i 1a o.p. naczelnik urzędu celno-skarbowego jest zarówno organem pierwszej instancji, jak i – w określonym zakresie – organem odwoławczym (zob. szerzej komentarz do art. 13).

Zauważyć jednak należy, że komentowany przepis w sprawach wyłączenia naczelnika urzędu celno-skarbowego odsyła do odpowiedniego zastosowania jedynie art. 131 o.p.

Taka konstrukcja zasługuje na krytykę. Przepis ten ignoruje bowiem fakt, że osoba piastująca stanowisko naczelnika urzędu celno-skarbowego może zetknąć się, w ramach pełnionych obowiązków służbowych, ze wszystkimi sytuacjami określonymi w art. 130 § 1 i 2 o.p. W końcu naczelnik urzędu celno-skarbowego jest takim samym człowiekiem jak podlegli mu pracownicy.

Art. 131b. [Forma wyznaczenia organu podatkowego]

W sprawie wyznaczenia innego organu podatkowego, w przypadkach wymienionych w art. 131 i 131a, wydaje się postanowienie.

Przepis ten wyraźnie określił procesową formę czynności wyznaczenia właściwego w sprawie organu podatkowego. Na postanowienie, o którym mowa w art. 131b o.p., nie przysługuje zażalenie (zob. komentarz do art. 236). Może być ono zaskarżone w odwołaniu od decyzji organu podatkowego, który został wyznaczony jako właściwy w sprawie.

Art. 132. [Przesłanki wyłączenia wójta, burmistrza, prezydenta miasta]

§ 1. Wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, ich zastępcy oraz skarbnik jednostki samorządu terytorialnego podlegają wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących ich zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do spraw dotyczących:

- 1) małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych do drugiego stopnia osób wymienionych w § 1;
- 2) osób związanych stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z osobami wymienionymi w § 1;
- 3) osób pozostających z osobami wymienionymi w § 1 w takim stosunku prawnym, że może to mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy.

§ 3. W przypadku wyłączenia organu, o którym mowa w § 1, samorządowe kolegium odwoławcze wyznacza, w drodze postanowienia, organ właściwy do załatwienia sprawy.

1. Uwagi ogólne

Ordynacja podatkowa nie przewiduje wyłączenia samorządowego kolegium odwoławczego. Wyłączenie osób wymienionych w art. 132 § 1 o.p. od załatwiania spraw następuje z mocy prawa i dotyczy zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego (zob. komentarz do art. 5 oraz art. 3, pkt 2). Należy zwrócić uwagę, że przepis ten oprócz wyłączenia organu (osoby piastującej funkcje organu) przewiduje również wyłączenie skarbnika jednostki samorządu terytorialnego oraz osób zastępujących osoby piastujące funkcje organu.

2. Przesłanki wyłączenia

Katalog przesłanek powodujących wyłączenie osób wskazanych w art. 132 § 1 o.p. od załatwiania spraw jest zamknięty.

Przesłanka określona w art. 132 § 1 o.p. nawiązuje do zasady, że nikt nie powinien być sędzią we własnej sprawie.

Zgodnie z art. 132 § 2 pkt 1 i 2 o.p. wyłączenie ma miejsce, gdy sprawa dotyczy najbliższych krewnych i powinowatych oraz osób związanych stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta), starostą, marszałkiem województwa, ich zastępcą oraz skarbnikiem jednostki samorządu terytorialnego.

Nasuwa się spostrzeżenie, że przesłanki wyłączenia osób wymienionych w art. 132 o.p. i określone w tym przepisie w pewnym zakresie wynikają również z odpowiedniego zastosowania przepisów regulujących wyłączenie pracownika na podstawie art. 130 § 1. Norma regulująca wyłączenie, w przypadku gdy sprawa dotyczy zobowiązań podatkowych tych osób lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego (art. 132 § 1 *in principio* o.p.), wynika również z art. 130 § 1 pkt 1 o.p. Norma regulująca wyłączenie, w przypadku gdy sprawa dotyczy małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych do drugiego stopnia (art. 132 § 2 pkt 1 o.p.), wynika również z art. 130 § 1 pkt 3 o.p. Z kolei norma regulująca wyłączenie, w przypadku gdy sprawa dotyczy osoby związanej z wójtem, burmistrzem (prezydentem) stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli (art. 132 § 2 pkt 2 o.p.), wynika również z art. 130 § 1 pkt 4 o.p.

Pewną różnicę zawierają natomiast art. 132 § 2 pkt 3 o.p. i art. 130 § 1 pkt 2 o.p. Zgodnie z art. 132 § 2 pkt 3 o.p. wyłączenie ma zastosowanie w przypadku spraw dotyczących osób pozostających z osobami wymienionymi w art. 132 § 1 o.p. w takim stosunku prawnym, że może to mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy. Zauważyć należy, że w przepisie tym przesłanka wyłączenia nawiązuje do „wpływu na rozstrzygnięcie sprawy”. Jest to odmienna konstrukcja od tych, które zawarto w art. 130 § 1 pkt 2 o.p. oraz w art. 131 § 1 pkt 5 o.p. W tych przepisach rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich (pracownika, funkcjonariusza, naczelnika urzędu skarbowego) prawa lub obowiązki.

Konstrukcja art. 132 o.p. zasługuje na krytykę. Przepis ignoruje bowiem fakt, że osoby wymienione w art. 132 § 1 o.p. mogą zetknąć się, w ramach pełnionych obowiązków służbowych, ze wszystkimi sytuacjami określonymi w art. 130 § 1 i 2 o.p. W końcu wójt, burmistrz czy też prezydent są takimi samymi ludźmi jak podlegli im pracownicy. Niezasadne jest natomiast ograniczanie zasad regulujących wyłączenie osób wymienionych w art. 132 § 1 o.p. do załatwiania spraw z argumentacją specyfiki małych społeczności lokalnych.

3. Skutki wyłączenia

Z mocy prawa następuje utrata przez organ podatkowy zdolności do rozpoznania sprawy. Wyłączony organ staje się zatem niewłaściwy w sprawie. Decyzja, która zostanie wydana przez organ podlegający wyłączeniu, może być oceniana jako akt wydany w okolicznościach określonych w art. 247 § 1 pkt 1 o.p.

Zgodnie z art. 132 § 3 o.p. w przypadku wyłączenia organu, o którym mowa w § 1, samorządowe kolegium odwoławcze wyznacza, w drodze postanowienia, organ właściwy do załatwienia sprawy. Należy przyjąć, że samorządowe kolegium odwoławcze wyznacza, w drodze postanowienia, organ właściwy do załatwienia sprawy także wówczas, gdy wystąpiły przesłanki wyłączenia określone w art. 132 § 2 o.p.

Art. 132a. [Ustanie małżeństwa, przysposobienia, opieki i kurateli
a wyłączenie organu]

Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

1. Uwagi ogólne

Artykuł 132a został dodany przez art. 1 pkt 95 z.o.p.2015.

2. Zakres zastosowania przepisu

Komentowany przepis z racji jego usytuowania odnosi się do wyłączenia każdej z kategorii podmiotów ujętych w przepisach art. 130–132 o.p.

W tym miejscu należy jednak zwrócić uwagę na niekonsekwencję ustawodawcy. Otóż postanowienia art. 130 § 2 o.p. odnoszą się tylko do problematyki wyłączenia pracownika (funkcjonariusza) organu podatkowego. Natomiast identyczną normę zawiera komentowany przepis. Ustawodawca w odniesieniu do pracowników organów podatkowych aż dwukrotnie uregulował zasadę, zgodnie z którą przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

Rozdział 3

Strona

Art. 133. [Definicja funkcjonalna strony]

§ 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

§ 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

§ 2a. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej w art. 115 § 1, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku.

§ 2b. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki.

§ 2c.⁴⁹ Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zobowiązania podatkowego należnego za okres obowiązywania podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych albo grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług mogą być:

- 1) spółki, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie upływu obowiązywania umowy lub utraty przez tę grupę statusu podatnika, albo
- 2) członkowie, którzy tworzyli grupę VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 92 § 3, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga.

⁴⁹ Art. 133 § 2c dodany przez art. 7 pkt 33 ustawy z 29.10.2021 r. (Dz.U. poz. 2105 ze zm.) zmieniającej nin. ustawę z dniem 1.07.2022 r.

1. Pojęcie strony

Z treści art. 133 o.p. wynika, że katalog podmiotów, które mogą być stroną w postępowaniu podatkowym, jest zamknięty. Definicja strony zawarta w art. 133 § 1 o.p. pozwala na wskazanie dwóch kategorii przesłanek, których łączne spełnienie pozwala na przypisanie określonemu podmiotowi miana strony w postępowaniu.

Pierwsza kategoria przesłanek odnosi się do posiadania statusu określonego podmiotu stosunku podatkowoprawnego. W pierwszej kolejności należy wskazać na posiadanie statusu podatnika, płatnika, inkasenta. Są to podmioty zdefiniowane w Ordynacji podatkowej (zob. komentarz do art. 7, 8 i 9) oraz w poszczególnych ustawach podatkowych. Ponadto stroną może być również podmiot będący następcą prawnym podatnika, płatnika i inkasenta (zob. komentarz do art. 93–106). Wreszcie stroną mogą być także osoby trzecie, o których mowa w art. 110–117c o.p. (zob. komentarz do art. 110–117c). Wszystkie z wyżej wymienionych podmiotów zalicza się do kategorii podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego. Stroną postępowania podatkowego nie może być natomiast podmiot czynny stosunku podatkowoprawnego ani też związek publicznoprawny będący wierzicielem podatkowym, np. gmina, w sytuacji gdy w postępowaniu podatkowym pierwszej instancji organem podatkowym jest jej wójt (burmistrz lub prezydent miasta).

Druga kategoria przesłanek dotyczy relacji pomiędzy wskazanymi powyżej podmiotami biernymi stosunku podatkowoprawnego a organem podatkowym. W ramach tej kategorii można wymienić trzy rodzaje relacji. Pierwszy rodzaj dotyczy sytuacji, w której podmiot bierny stosunku podatkowoprawnego z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego. Drugi rodzaj odnosi się do sytuacji, w której działanie organu podatkowego dotyczy interesu prawnego podmiotu biernego stosunku podatkowoprawnego. W obu wskazanych przypadkach istotnym elementem konstrukcji prawnej strony postępowania podatkowego jest interes prawny bezpośrednio odnoszący się do sfery danego podmiotu, który to interes legitymuje ten konkretny podmiot do przypisania mu przymiotu strony w konkretnym postępowaniu. Przez pojęcie interesu prawnego rozumie się interes zgodny z prawem i chroniony przez prawo⁵⁰. W doktrynie wskazuje się, że interes prawny to subiektywny, własny pogląd jednostki na to, iż administracja publiczna powinna podjąć na jej rzecz jakieś działanie lub powstrzymać się od działania. Jednak mając interes prawny, jednostka nie uzyskuje jeszcze uprawnienia materialnoprawnego, ale jedynie prawo do uzyskania aktu, najczęściej w sformalizowanym postępowaniu, który potwierdzi pogląd jednostki lub mu zaprzeczy. Z normy prawnej wynika wtedy np. jakaś korzyść, której prawo pozwala oczekiwać, możliwość dążenia do jakiegoś skutku prawnego, możliwość obrony przed utratą już zdobytych uprawnień. Interes prawny jest w takim przypadku po to, aby uzyskać jakiś efekt, skutek prawny najczęściej w formie decyzji administracyjnej,

⁵⁰ E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2001, s. 81.

czyli aktu stosowania prawa⁵¹. Interes prawny wynika z całokształtu okoliczności zaistniałych w danej sprawie. O tym, czy i kto posiada interes prawny, można orzec wyłącznie na podstawie analizy właściwych norm materialnoprawnych. Są to te same normy, które kształtują stosunek podatkowoprawny. Interes prawny każdorazowo powinien wynikać z konkretnej normy prawa materialnego i odnosić się do określonego stanu faktycznego. Interes prawny musi ponadto bezpośrednio dotyczyć sfery prawnej podmiotu⁵². Stroną jest tylko ten podmiot, którego własny interes prawny (obowiązek lub uprawnienie) podlega konkretyzacji w postępowaniu podatkowym. Trzeci rodzaj relacji dotyczy sytuacji, w której do podmiotu biernego stosunku podatkowoprawnego odnosi się czynność organu podatkowego. W tym ostatnim przypadku ustawodawca nie nawiązuje do interesu prawnego⁵³. Zatem osoba, będąca podmiotem stosunku podatkowoprawnego, wobec której wszczęto z urzędu postępowanie podatkowe, staje się stroną w rozumieniu art. 133 § 1 o.p., pomimo że w efekcie przeprowadzonego postępowania nie nastąpiło stwierdzenie interesu prawnego opartego na prawie materialnym, co w konsekwencji wiąże się z wydaniem decyzji umarzającej postępowanie.

Na gruncie art. 133 § 1 o.p. ustawodawca podatkowy zdecydowanie skierował się ku obiektywnej koncepcji strony⁵⁴.

Na status strony postępowania podatkowego nie ma wpływu niedopełnienie obowiązków ewidencyjnych, np. brak rejestracji w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Artykuł 133 § 1 o.p. nie daje podstaw do złożenia wniosku o przystąpienie do udziału w sprawie jako strona.

2. Strona w znaczeniu procesowym

Stroną postępowania może być podmiot bierny stosunku podatkowoprawnego, nawet pomimo braku interesu prawnego, w sytuacji gdy działanie organu podatkowego odnosi się do takiego podmiotu. Natomiast zgodnie z komentowanym przepisem nie jest stroną postępowania podmiot niebędący podmiotem biernym stosunku podatkowoprawnego (materialnego), gdy działanie organu podatkowego odnosi się do takiego podmiotu i jednocześnie brak jest interesu prawnego takiego podmiotu. Nie można jednak tracić z pola widzenia tego, że w takim przypadku podmiot niebędący podmiotem materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego, do którego odnosi się działanie procesowe organu podatkowego, łączy w istocie stosunek procesowoprawny. Stosunek procesowy może powstać, pomimo że nie istnieje stosunek materialnoprawny i nie wiadomo, czy ten stosunek

⁵¹ J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 356.

⁵² J. Borkowski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, 2016, s. 724.

⁵³ Zob. M. Masternak, *Nowe pojęcie strony postępowania podatkowego*, PP 2003/3, s. 50.

⁵⁴ M. Masternak, *Nowe...*, s. 50.

w ogóle powstanie⁵⁵. W konsekwencji należy przyjąć, że podmiot taki, pomimo iż nie jest podmiotem biernym stosunku podatkowoprawnego, jest również stroną postępowania, jednakże wyłącznie w ujęciu procesowym.

Sytuacja taka nie daje jednak rozumianej w ten sposób stronie uprawnień materialnoprawnych. Jako adresat decyzji podatkowej strona taka ma prawo złożyć odwołanie, a następnie skargę do sądu administracyjnego, realizując swoje prawa podmiotowe wynikające z art. 45 Konstytucji RP.

3. Podmioty mogące być stroną

Artykuł 131 § 2 o.p. ma charakter dopełniający definicję strony, określoną w art. 133 § 1 o.p. Stroną może być bowiem osoba niebędąca którymkolwiek z podmiotów określonych w art. 133 § 1 o.p., zamierzająca rozpocząć wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, która w myśl art. 96 ust. 1 u.p.t.u. obowiązana jest przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne. Stroną postępowania może być również osoba wybierająca formę opodatkowania w postaci karty podatkowej, o której mowa w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Stroną, o której mowa w art. 133 § 2 o.p., może być również podatkowa grupa kapitałowa przed dokonaniem rejestracji umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej.

Stroną postępowania podatkowego może być także podmiot nieposiadający siedziby działalności gospodarczej, stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywano transakcji gospodarczych, stałego miejsca zamieszkania lub zwykłego miejsca pobytu na terytorium kraju, niedokonujący sprzedaży na terytorium kraju, występujący o zwrot podatku na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z 9.12.2014 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom (Dz.U. poz. 1860).

4. Wadliwość konstrukcji strony postępowania podatkowego ujętej w art. 133 § 2a i 2b o.p.

Artykuł 133 § 2a o.p. uzupełnia katalog podmiotów, które mogą być stronami postępowania podatkowego, a zostały wskazane w art. 133 § 1 i 2 o.p. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki cywilnej lub też handlowej niemającej osobowości prawnej, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku.

⁵⁵ Na temat relacji pomiędzy stosunkami materialnoprawnymi i procesowymi w prawie materialnym – zob. J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2014, s. 300.

Zakres przedmiotowy komentowanego przepisu jest bardzo ograniczony, albowiem przesłanką warunkującą uzyskanie przymiotu strony jest uprawnienie na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku. Takim przepisem jest natomiast art. 14 ust. 9a–9j u.p.t.u., który wiąże się z opodatkowaniem towarów własnej produkcji i towarów, jakie po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów, w przypadku rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej.

Tak wąskie zdefiniowanie strony postępowania podatkowego zostało w sposób pośredni zakwestionowane w wyroku TK z 10.03.2009 r. (P 80/08, OTK-A 2009/3, poz. 26). Otóż Trybunał Konstytucyjny wskazał, że nieobowiązujący już art. 75 § 2 pkt 1 lit. b i § 3 oraz art. 81 § 1 o.p. w zakresie, w jakim nie regulują trybu złożenia korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatku od towarów i usług przez byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej będącej podatnikiem tego podatku, są niezgodne z art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP i nie są niezgodne z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP. W konsekwencji byli wspólnicy powinni mieć przymiot strony postępowania podatkowego także w przypadku wystąpienia o zwrot nadpłaty podatku (a nie tylko o zwrot podatku od towarów i usług) dokonanej przez rozwiązaną spółkę cywilną. Bezpośrednią konsekwencją stanowiska Trybunału było dalsze rozszerzenie definicji strony postępowania podatkowego przez dodanie w komentowanym przepisie § 2b. Wskazana modyfikacja art. 133 o.p. wynika z art. 1 pkt 12 ustawy z 24.09.2010 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. Nr 197, poz. 1306). Jednocześnie w art. 3 ustawy nowelizującej wprowadzono przepis przejściowy, zgodnie z którym w ciągu 3 miesięcy od wejścia w życie ustawy byli wspólnicy mogą złożyć wniosek o wznowienie postępowania, jeżeli przed dniem wejścia w życie wskazanej ustawy w sprawach nadpłaty: odmówiono im wszczęcia postępowania, postępowanie zostało umorzone albo odmówiono stwierdzenia nadpłaty.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na to, że rozwiązanie zawarte w § 2b nie ma charakteru kompleksowego i nie rozwiązuje problemu podmiotowości w postępowaniu podatkowym wspólników rozwiązanych spółek cywilnych. Po pierwsze, ustawodawca w dalszym ciągu konsekwentnie ignoruje zagadnienie podmiotowości byłych wspólników rozwiązanych spółek cywilnych w realizacji materialnych uprawnień podatkowych wynikających z określonych instytucji innych niż nadpłata i zwrot podatku od towarów i usług, takich jak np. zwrot podatku od środków transportowych czy też zwrot podatku akcyzowego, których podatnikiem była rozwiązana spółka, powodujących powstanie roszczeń podatkowych. Z roszczeniem podatkowym mamy do czynienia, w przypadku gdy bierny podmiot opodatkowania (podatnik) uprawniony jest do domagania się od czynnego podmiotu opodatkowania (organu podatkowego) określonego zachowania (np. dokonania zwrotu podatku), którego wynikiem będzie uzyskanie świadczenia finansowego⁵⁶. Po drugie, ustawodawca w dalszym ciągu nie dostrzega kwestii podmiotowości byłych

⁵⁶ M. Popławski, *Zwrot podatku. Założenia a praktyka*, Warszawa 2009, s. 9 i n.

wspólników rozwiązanych spółek cywilnych w postępowaniach prowadzonych w trybach nadzwyczajnych. Zauważyć bowiem należy, że art. 3 ustawy nowelizującej przyznawał legitymację procesową byłym wspólnikom spółki cywilnej wyłącznie w zakresie wznowienia postępowania i tylko w sprawach nadpłaty, w których już wcześniej odmówiono im wszczęcia postępowania, postępowanie zostało umorzone albo odmówiono stwierdzenia nadpłaty. Ustawodawca nie dostrzegł natomiast tego, że w sytuacji gdy w obrocie prawnym funkcjonuje ostateczna decyzja podatkowa, wszczęcie postępowania w celu określenia nadpłaty nie ogranicza się tylko do złożenia deklaracji korygującej. Deklaracja korygującą modyfikuje deklarację złożoną uprzednio przez spółkę, w sytuacji gdy w obrocie prawnym nie ma decyzji podatkowej określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli deklaracja podatkowa została zamieniona przez taką decyzję, to nieodzowne jest w takim przypadku wszczęcie postępowania w trybie nadzwyczajnym. Dopiero w następstwie wyeliminowania z obrotu prawnego ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe organ może orzec o wysokości nadpłaty.

Dostrzegając powyższy problem, w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wskazano, że rozwiązanie spółki cywilnej nie oznacza, że ustał byt prawny podmiotów uprawnionych do występowania w charakterze stron postępowania podatkowego o stwierdzenie nadpłaty i zwrotu nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego, które prowadzone jest w ramach jego wznowienia na podstawie art. 240–246 o.p. Działający w imieniu rozwiązanej spółki cywilnej jej byli wspólnicy jako osoby fizyczne posiadają przymiot stron postępowania w rozumieniu art. 241 § 1 w zw. z art. 133 o.p. W prowadzonym w tym trybie postępowaniu każdy z byłych wspólników spółki cywilnej ma prawo do rozstrzygnięcia o stwierdzeniu nadpłaty i zwrocie nienależnie zapłaconego podatku akcyzowego, w części odpowiadającego mu udziału we współwłasności części ułamkowej, powstałej po rozwiązaniu spółki cywilnej. „Taki właśnie szeroki sposób rozumienia pojęcia strony opisanego wyżej postępowania podatkowego należy przyjąć, mając na uwadze obowiązek realizacji zasady praworządności (art. 120 o.p.) i zasady pogłębiania zaufania do organów administracji (art. 121 § 1 o.p.), które pozostają spójne z regułami ustrojowymi zawartymi w art. 2 i art. 64 ust. 2 w związku z art. 7 i 8 Konstytucji RP, a także z zasadą zapewnienia efektywności prawa Unii Europejskiej (art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej)” (wyrok WSA w Białymstoku z 22.06.2010 r., I SA/Bk 192/10, LEX nr 612396). Stanowisko to zostało poparte w wyroku NSA z 22.12.2011 r. (I GSK 725/10, LEX nr 1134274).

5. Małżonkowie jako strona postępowania

Małżonkowie są odrębnymi podmiotami na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednak z treści art. 133 § 3 o.p. wynika, że w przypadku gdy są oni wspólnie opodatkowani na podstawie odrębnych przepisów, czyli art. 6 ust. 2 u.p.d.o.f., stają się jedną stroną postępowania i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga (zob. art. 92 § 3 o.p. oraz komentarz do tego przepisu). W takiej sytuacji organ podatkowy ma obowiązek prowadzenia jednego postępowania podatkowego i wydania jednej decyzji

wobec obojga małżonków. Reguła określona w art. 133 § 3 o.p. ma odpowiednie zastosowanie w toku czynności sprawdzających (art. 280 o.p.), nie ma natomiast zastosowania w toku kontroli podatkowej. Zasada, w myśl której małżonkowie są jedną stroną postępowania, nie dotyczy postępowań w przedmiocie opodatkowania dochodów ze źródeł nieujawnionych, gdyż w tej konstrukcji nie stosuje się kumulacji dochodów małżeńskich⁵⁷. Komentowany przepis nie może być również odnoszony do instytucji małżonków jako podatnika łącznego w podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym⁵⁸.

6. Spółka cywilna jako strona postępowania

Cechy spółki cywilnej jako stosunku zobowiązaniowego określonych osób, wymagającego ich łącznego współdziałania, powodują, że postępowanie podatkowe prowadzone z udziałem spółki jako strony staje się jednocześnie postępowaniem podatkowym prowadzonym z jednoczesnym udziałem jej aktualnych, a w określonych przypadkach także i byłych współników (wyrok NSA w Warszawie z 1.12.1999 r., III SA 78/99, LEX nr 42850).

7. Strona postępowania w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich w przypadku rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej

Określenie zobowiązania podatkowego ciężącego na rozwiązanej spółce może nastąpić tylko w ramach decyzji wydanej w stosunku do byłych współników spółki w trybie art. 115 o.p., która to decyzja orzeka o odpowiedzialności współników spółki za jej zobowiązania. Adresatami decyzji są wszyscy współnicy rozwiązanej spółki (wyroki: NSA w Rzeszowie z 12.09.2003 r., SA/Rz 2135/01, POP 2004/3, s. 52; NSA we Wrocławiu z 21.02.2003 r., I SA/Wr 2499/00, POP 2003/5, s. 132, oraz NSA w Bydgoszczy z 18.02.2003 r., SA/Bd 193/03, POP 2003/4, s. 94). W postępowaniu podatkowym dotyczącym zobowiązań podatkowych rozwiązanej spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej stronami postępowania powinny być osoby będące współnikami w okresie rozliczeniowym, którego dotyczy zakres postępowania podatkowego.

8. Strona postępowania w przypadku solidarnego obowiązku podatkowego

W przypadku gdy ustawa podatkowa przewiduje solidarny obowiązek podatkowy, konsekwencją takiego stanu rzeczy są określone skutki w sferze proceduralnej. Przede wszystkim jednak solidarny obowiązek podatkowy oznacza, że obowiązek ten ciąży na każdym podatniku. Każdego zaś z tych podatników łączy odrębny stosunek podatkowo-prawny z wierzycielem publicznoprawnym. Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży solidarnie

⁵⁷ P. Pietrasz, *Opodatkowanie...*, s. 201.

⁵⁸ L. Etel, *Uprawnienia gminnych organów podatkowych*, cz. 3, PP 2003/1, s. 52.